Die Besteuerung der Alprechte in der Schweiz

unter besonderer Berücksichtigung des St. Gallischen Steuerrechtes

DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte

vorgelegt der Juristischen Fakultät der Universität
Freiburg in der Schweiz

von **Paul Gemperle**
von Oberhelfenschwil (St. Gallen)

Genehmigt von der Juristischen Fakultät am 19. Dezember 1953 auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. W. Oswald (erster Referent) und
Herrn Prof. Dr. E. Steiner (zweiter Referent)

Die Besteuerung der Alprechte in der Schweiz

Die Besteuerung der Alprechte in der Schweiz

unter besonderer Berücksichtigung des St. Gallischen Steuerrechtes

DISSERTATION
zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte
vorgelegt der Juristischen Fakultät der Universität
Freiburg in der Schweiz

von **Paul Gemperle**
von Oberhelfenschwil (St. Gallen)

Genehmigt von der Juristischen Fakultät am 19. Dezember 1953 auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. W. Oswald (erster Referent) und
Herrn Prof. Dr. E. Steiner (zweiter Referent)

1955

Buchdruckerei Lustenau

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Mit der Annahme einer Dissertation beabsichtigt die juristische Fakultät der Universität Freiburg nicht, zu den darin enthaltenen wissenschaftlichen Meinungen des Verfassers Stellung zu nehmen (Fakultätsbeschluß vom 1. Juli 1916).

Meinen lieben Eltern und Geschwistern
in Dankbarkeit

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41538116_0051

Inhaltsverzeichnis

Einleitung 1

1. Kapitel
Allgemeines

§ 1 Historische, wirtschaftliche und rechtliche Zusammenhänge . . . 3
§ 2 Begriff und Inhalt der Alprechte 6
I. Der Begriff 6
II. Der Inhalt 7
§ 3 Rechtsgrundlagen, Judikatur, Praxis und Literatur 8
I. Die Rechtsgrundlagen 8
1. Bundesrecht 8
2. Kantonales Recht 9
II. Literatur 9
III. Praxis und Rechtsprechung 10
1. Die Steuerpraxis 10
2. Die Rechtsprechung 11
§ 4 Grundsätzliches über die Einordnung der Alprechte in die einzelnen Steuerrechtssysteme 11
I. Alpen in privatem Eigentum 13
1. Natürliche Personen als Alpeigentümer 13
2. Juristische Personen als Alpeigentümer 13
3. Personenmehrheiten und andere Gebilde als Alpeigentümer . . 14
II. Alpen in öffentlich-rechtlichem Eigentum 14

2. Kapitel
Steuerobjekt und Steuersubjekt

§ 5 Das Steuerobjekt 15
I. Wirtschaftliches 15
II. Rechtliches 19
§ 6 Das Steuersubjekt 23
I. Begriff und Bedeutung 23
II. Rechtliche Zusammenhänge 23
1. Allgemeines 23
2. Die Rechtsnatur der Alpkorporationen 25

3. Kapitel
Die Betrachtungsweise

§ 7 Das Problem 31
§ 8 Die beiden Gesichtspunkte und ihre Kritik 34
I. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise 34
II. Die juristische Betrachtungsweise 38

4. Kapitel

§ 9 Die Bewertung der Alprechte 43
I. Die Möglichkeiten 43
1. Bewertung nach Umfang und Inhalt der Alprechte 43
2. Bewertung des Nutzungsrechtes an fremdem Eigentum . . . 43
3. Die indirekte Bewertung 44
4. Die Berücksichtigung besondere Umstände 44
II. Die Alprechtsbewertung in der Praxis 44

5. Kapitel

§ 10 Die Behandlung der Alprechte im eidgenössischen Wehrsteuerrecht . 47
I. Prinzipielles 47
II. Die Anwendung des Wehrsteuerrechtes im Kanton St. Gallen . . 49

6. Kapitel
Die Besteuerung der Alprechte im Kanton St. Gallen

§ 11 Alpeigentümer und Alprechte im kantonalen Recht 51
I. Das Eigentum an der genutzten Alp 51
II. Der Unterschied zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Alpkorporationen in Bezug auf den Bestand und die Rechtsnatur von Alprechten 53
§ 12 Das Steuersubjekt 54
§ 13 Das Steuerobjekt und dessen Bewertung 56
I. Das Steuerobjekt 56
II. Die Einschätzung der Alprechte 57
1. Taxationsprinzip 57
2. Die Bewertung 57
§ 14 Der Steuerort 60
§ 15 Die Steuerpraxis 62

7. Kapitel
Die Besteuerung der Alprechte in den übrigen Kantonen

§ 16 Bern 65
I. Rechtsverhältnisse 65
II. Die Besteuerung der Alprechte 66
1. Steuersubjekt und Steuerpflicht 66
2. Die Schätzung der Alprechte 66
3. Autonome Gemeindesteuern 67
§ 17 Graubünden 68
§ 18 Wallis 69
I. Kantonssteuern 70
II. Gemeindesteuern 71
§ 19 Die Innerschweizer Kantone 72
I. Uri 72
II. Schwyz 72
III. Obwalden 74
IV. Nidwalden 75
§ 20 Glarus 76
§ 21 Beide Appenzell 77
I. Appenzell Inner-Rhoden 77
II. Appenzell Außer-Rhoden 77
§ 22 Freiburg 78
§ 23 Waadt 79
§ 24 Tessin 80

Schlußwort 83

Literaturverzeichnis

Alpbewertung nach dem Punktierverfahren (in Maschinenschrift, ohne Angabe von Autor und Jahr; herausgegeben von der Steuerverwaltung des Kantons Obwalden) zit. Punktierverfahren

Betschart Paul Die wirtschaftliche und finanzielle Lage einer Berggemeinde, Brugg 1951

Blumenstein Ernst System des Steuerrechtes, zweite, neubearbeitete Auflage, Zürich 1951, zit. System

—.— Das schweizerische Steuerrecht, Tübingen 1926/1929, zit. Steuerrecht

Blumenstein Irene Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, unter Berücksichtigung der gesamten Rechtsprechung betreffend die direkten Bundessteuern, Kommentar, Zürich 1943, zit. Wehrsteuer

Blumer J. J. Staats- und Rechtsgeschichte der schweizerischen Demokratien, oder der Kantone Uri, Schwyz, Unterwalden, Glarus, Zug und Appenzell, 2 Bde. St. Gallen 1858

Dazio Mauro Della breve trattazione di alcuni diritti reali scomparsi ed esistendi nel Ticino con accenno al diritto d'alpe, Diss. iur. Bern, 1936 (Locarno)

Forsthoff Ernst Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Band: Allgemeiner Teil, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung München und Berlin, 1950

German O. Grundsätze der Gesetzesauslegung, ZSR, NF Bd. 43 (1929), Basel

Grünenfelder Ivo Die Privatalpkorporationen des Bezirkes Sargans, Diss. iur. Freiburg i. Ue., Mels 1941

Gierke Otto Deutsches Privatrecht, I. Bd. Leipzig 1895; II. Bd. Leipzig 1905; III. Bd. Leipzig 1917

Göschke R. Die Nutzung der Alpweide, ZBJV, 1945, Bd. 81, Heft 1

Gygi Fritz Die autonomen Gemeindesteuern im Kanton Bern, Diss. iur. Bern 1947

Handwörterbuch der Staatswissenschaften, von Dr. J. Conrad, Dr. W. Lexis, Dr. L. Elster, Dr. Edg. Loening; 3. Aufl. Jena 1909

Heusler Andreas Die Rechtsverhältnisse am Gemeinland in Unterwalden ZSR 1862, S. 44 ff., zit. Gemeinland

—.— Institutionen des Deutschen Privatrechts, Leipzig, Bd. I 1885, Bd. II 1886

Hess P. Ignaz Die Entstehung der Korporationsrechte und Privatalpen in Unterwalden, Zeitschrift für schweizerische Geschichte, 25 (1945), S. 320 ff.

Homberger A. Kommentar zum Sachenrecht, Zürich 1938

Jellinek Walter Verwaltungsrecht, Berlin 1928, 3. Aufl.

Kasser Das Recht der geseyten Alpen im Kanton Bern, ZBJV 60 (1924), S. 201 ff.

Kaufmann Ulrich Die Besteuerung der landwirtschaftlichen Betriebe und Grundstücke nach dem Ertragswert, Diss. iur. Freiburg i. Ue. 1948 (Schwyz 1949)

Kellerhals Rudolf Erläuterungen zum neuen bernischen Steuergesetz, Bern 1945

Litscher Martin Die Alpkorporationen des Bezirkes Werdenberg, Diss. iur. Bern 1919

Liver Peter Genossenschaften mit Teilrechten nach schweizerischem Recht, Festschrift Karl Haff, Innsbruck 1950, (S. 284 ff.)

Miaskowski, A. v. Verfassung der Land-, Alp- und Forstwirtschaft in der deutschen Schweiz, Basel 1878

Perret	Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, Zürich 1951 - 1954
Rigoleth/Scherrer	St. Gallisches Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 17. April 1944, mit Erläuterungen und Vollzugserlassen, St. Gallen 1945
Ruedin Jacques L.	Der Begriff des Eigentums im schweizerischen Steuerrecht, Diss. iur. Zürich 1935 (Aarau 1935)
Tuor Peter	Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 5. Aufl. Zürich 1948
Weiss	Entscheidungen zum ZGB, 1912/1921 und 1922/1937
Wagner R.	Über die Alpgenossenschaften in Grindelwald, ZBJV, Bd. 51, Hefte Nr. 5 - 7, (1915)
Wagner Ernst	Die obertoggenburgischen Alpkorporationen, Diss. iur. Bern 1925

P. S.
Weitere Literatur, auf welche nur in einzelnen Fällen verwiesen wird, ist jeweils an der entsprechenden Stelle allein zitiert.

Abkürzungen

ASA = Archiv für schweizerisches Abgaberecht (neue Folge der Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht [VSA]), Bern

BE = Bern:

— StG: Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern
— Verordnung betreffend das Alpseybuch, vom 29. Dezember 1911

BGE = Entscheidungen des schweizerischen Bundesgerichtes, amtliche Sammlung, Lausanne

EG = Einführungsgesetz

GBVO = Verordnung des Bundesrates betreffend das Grundbuch vom 22. Februar 1910

GR = Graubünden:

— Regulativ: Regulativ für die Steuertaxation der Alpen, Weiden und Wälder, vom 25. November 1946
— StG: Steuergesetz für den Kanton Graubünden, vom 16. Dez. 1945
— VVO: Vollziehungsverordnung zum StG, vom 31. August 1945

KGE = Kantonsgerichtsentscheid

MBVN = Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bern, seit 1903

NW = Nidwalden:
— StG: Steuergesetz vom 24. April 1921

OR = Schweizerisches Obligationenrecht

Praxis = Die Praxis des schweizerischen Bundesgerichtes, Monatliche Berichte über die wichtigsten Entscheide des schweizerischen Bundesgerichtes, Basel

Revue = Monatsschrift für das gesamte Steuerwesen von Bund und Kantonen, vereinigt mit Wirtschafts- und Steuerzeitung, Bern, seit 1946

SJZ = Schweizerische Juristenzeitung, Zürich

SG = St. Gallen:
— Anleitung: Anleitung für die amtlichen Grundstückschätzer, vom 10. Mai 1946
— GVO: Verordnung über die amtlichen Grundstückschätzungen, vom 6. Okt./17. Nov. 1944
— StG: Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern, vom 17. April 1944
— VV: Vollzugsverordnung zum StG, vom 9. Dezember 1944

SZ = Schwyz:
StG: Schwyzer Steuergesetz, vom 23. August 1946

VBG = Verfügung des Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartementes betreffend die Bewertung der Grundstücke für die Wehrsteuer, vom 6. November 1946 (WstB / VBG)
Verfügung des Eidgenössischen Finanz- und Zolldepartementes betreffend die Bewertung der Grundstücke für das Wehropfer, vom 21. November 1944 (WOB / VBG)
N.B.: diese beiden Verfügungen stellen auf dieselben materiellen Bestimmungen ab.

VS = Wallis :

— Finanzgesetz vom 10. November 1903, Nr. 1835

— Dekret vom 15. Januar 1921, „welches das Finanzgesetz vom 10. November 1903 und das Gesetz vom 19. Mai 1899 über die Kontrolle der Mobiliarsteuer abändert und das Gesetz vom 24. Nov. 1900 über den Abzug der Schulden aufhebt", Nr. 1838

— Dekret vom 24. Mai 1945 betreffend die Revision der Katastertaxen, Nr. 1846

VSA = Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bern

WOB = Bundesratsbeschluß vom 20. November 1942 über die Erhebung eines neuen Wehropfers, mit den seitherigen Abänderungen

WStB = Bundesratsbeschluß vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer, mit den seitherigen Abänderungen

ZBJV = Zeitschrift des bernischen Juristenvereins und Monatsblatt für bernische Rechtsprechung, Bern

ZBl = Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich

ZGB = Schweizerisches Zivilgesetzbuch

ZSR = Zeitschrift für schweizerisches Recht, Neue Folge (NF), Basel

Einleitung

Der Oberflächengestaltung unseres Landes entsprechend, entfällt ein großer Teil der bewirtschafteten Bodenfläche auf die Alpenregionen. Die Struktur der Landwirtschaft führt dazu, daß die Alpweiden nicht nur von der Alpenbevölkerung bewirtschaftet werden, sondern zu einem großen Teil auch der Nutzung durch die Talbauernschaft erschlossen sind. Damit wird nicht nur die Bewirtschaftung großer Weideflächen überhaupt ermöglicht, sondern auch dem Viehbestand des Unterlandes wird damit ein wertvoller Dienst geleistet.

Diesen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen die rechtlichen Verhältnisse. Ein Teil der Alpweiden ist Eigentum der Bergbauern, ein Teil gehört anderen Personen, seien es auswärts wohnende natürliche Personen, seien es private oder öffentliche Korporationen. Wo eine Korporation Eigentümerin ist, steht die Nutzung zweckmäßigerweise weitgehend einzelnen Viehbesitzern zu. Die Korporationen dienen wesensgemäß diesen alpberechtigten Viehbesitzern und verdanken Entstehung und Bestand dem Zwecke, als geeignete Institution der Gesamtheit dieser Alpberechtigten zu dienen.

Die Eigentums- und Nutzungsverhältnisse widerspiegeln sich in den diesbezüglichen Rechtsformen. Den wirtschaftlich und historisch bedingten Eigenheiten entsprechen auch die besonderen, teilweise verworrenen und in der Folge umstrittenen rechtlichen Verhältnisse.

In der neueren Zeit hat sich die Bedeutung dieser Rechtsverhältnisse für die Öffentlichkeit wesentlich gehoben. Das moderne Gemeinwesen mit seinen vermehrten Aufgaben und dem entsprechend gesteigerten Finanzbedarf braucht immer mehr Geldmittel. Erste Geldquelle des Staates ist die Steuer. Das Steuerwesen erfordert eine Normierung, da es der Gesetzmäßigkeit unterworfen ist. Die besteuerbaren Objekte werden weitgehend unter rechtlichen Formen erfaßt, welche auch im Zivilrecht anzutreffen sind. Selbst kleine Werte dürfen dem Fiskus nicht entgehen, sondern sollen dem Gemeinwesen ihren Tribut zahlen. Auch die Nutzungsanteile an Alpgrundstücken werden erfaßt. Damit sind die Voraussetzungen zur Diskussion um die rechtlichen Formen und die steuerliche Erfassung der Alpen und Alprechte gegeben.

Klare Rechtsverhältnisse sind die unerläßlichen Grundlagen für eine gerechte und zufriedenstellende steuerliche Erfassung der in der Alpwirtschaft enthaltenen Werte; dies gilt für die Alpweiden

als ganzes wie für die daran bestehenden Nutzungsrechte. Sind die Rechtsverhältnisse abgeklärt, kann das einschlägige Steuerrecht angewendet werden.

Mit der verhältnismäßigen Neuheit dieser Fragen steuerrechtlicher Natur und mit dem Einfluß der modernen Kodifikationen namentlich auf die grundlegenden Rechtsverhältnisse ist es zu erklären, daß eine ausführliche Literatur über dieses Spezialgebiet fehlt. Der Steuerpraxis fehlt im weiteren eine einheitliche Behandlung der Alprechte. Ganz wenige Steuergesetze geben eine einigermaßen erschöpfende Auskunft auf die Frage der Alprechtsbesteuerung. Die spärliche Judikatur ist widersprechend, namentlich mit Bezug auf die rechtlichen Grundverhältnisse und die Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

1. Kapitel

Allgemeines

§ 1 Historische, wirtschaftliche und rechtliche Zusammenhänge

Irgendwelche Rechte an Alpen gibt es überall, wo Alpweiden auf die ihrer Eigenart entsprechende Weise landwirtschaftlich genutzt werden. Diese Eigenart besteht darin, daß die Alpen in der Gebirgsregion liegen und deshalb ausschließlich in der wärmsten Zeit des Jahres, also nur während wenigen Monaten, Graswuchs zulassen. Eine andere Nutzungsart als jene der Gras- und Weidewirtschaft ist daher nicht denkbar. Infolge der harten klimatischen Bedingungen ist eine Durchwinterung des Viehs auf der Alp ausgeschlossen. Die Vegetationsdauer ist sehr kurz, und eine intensive Bewirtschaftung, wie jene des Talgrundbesitzes, ist regelmäßig unrentabel und in den meisten Fällen sogar unmöglich.

Dieser weniger intensiven Bewirtschaftung ist es hauptsächlich zuzuschreiben, daß die historische Entwicklung, welche im Tale zur Aufteilung von Grund und Boden in privates Einzeleigentum geführt hat, in den Alpregionen am weitesten zurückgeblieben ist. Einerseits konnte man im Tale den Boden leichter verbessern, und jeder wollte dann den Nutzen aus dem von ihm selber in mühsamer Arbeit ertragreicher gemachten Grundstück ausschließlich selbst ziehen. Anderseits machte nur die gemeinsame Bewirtschaftung des weniger ertragreichen und begrenzt verbesserungsfähigen Alpbodens einen wirtschaftlichen Vorteil überhaupt noch möglich. Man denke in diesem Zusammenhange etwa nur daran, daß die Alpgrundstücke durchwegs weit von den Talgütern entfernt sind, so daß die gemeinsame Anstellung eines Hirten und die gemeinsame Erstellung von Hütten wenigstens für kleinere Betriebe sich geradezu aufdrängen.

Im Grunde genommen haben sich diese Umstände im Lauf der Zeit kaum verändert. Dagegen sind heute viele Alpweiden als solche in gemeinsamer Nutzung, welche früher zu einem selbständigen landwirtschaftlichen Heimwesen gehörten.

Die rechtlichen Verhältnisse und die Entwicklung der rechtlichen Formen hat sich auch hier weitgehend den wirtschaftlichen Gegebenheiten und Notwendigkeiten angepaßt: Der größeren Arbeitsintensivität entspricht auch eine engere Bindung rechtlicher Natur

zwischen dem Menschen und dem von ihm bearbeiteten Boden; umgekehrt ist festzustellen, daß die weniger intensiv bewirtschafteten Alpgrundstücke noch heute fast ausnahmslos im Eigentum von Personenmehrheiten oder Körperschaften stehen. Bei der Art dieser Nutzungsobjekte kann eine Nutzung durch die Gesamtheit jedoch wiederum nur durch die Nutzung seitens der einzelnen Beteiligten erreicht werden.

Meist stehen die Alpen heute im Eigentum von Alpkorporationen. Diese stellen ein aus historischer Zeit [1] überliefertes Gebilde dar, nämlich den Zusammenschluß einzelner Bauern zum Zwecke der gemeinsamen Nutzung von Grund und Boden. Das der Kultur und Bewirtschaftung erschlossene Bergland war ursprünglich gemeinsames Eigentum — Miteigentum oder Gesamteigentum — der Bewirtschafter. Schon damals scheint aber die Mark, oder wenigstens ein Teil davon, eine Zwischenstellung zwischen Privateigentum und Gemeinschaftseigentum innegehabt zu haben [2].

Die gemeinsame Bewirtschaftung bedingte zwangsläufig eine gewisse Organisation, wobei sich schon frühzeitig die einzelnen Beteiligten zu einer Korporation zusammenschlossen. Diese zeichnete sich dann mehr und mehr als selbständiges Gebilde den einzelnen Nutzungsberechtigten gegenüber ab. Die genutzte Alp wurde in Kuhrechte aufgeteilt, geseyet, in Stöße aufgeteilt, und diese einzelnen Kuhrechte, Seyrechte oder Alpigtitel zu selbständigen, verkehrsfähigen Rechten ausgestaltet, nachdem das Eigentum an der Alp auf die Korporation übergegangen war.

Diese Rechte standen den einzelnen Berechtigten zu. In formeller Hinsicht brachte die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches eine Änderung. Es bestimmte, daß Allmendgenossenschaften und ähnliche Körperschaften dem kantonalen Recht unterstellt seien. Damit war einer Schwierigkeit auf glückliche Art ausgewichen, denn wie hätte man alle diese mannigfaltigen Rechtsgebilde unter eine und dieselbe Form bringen können, ohne lokalen Verschiedenheiten und wirtschaftlichen Gegebenheiten Gewalt anzutun? Die einzelnen kantonalen Einführungsgesetze zum ZGB anerkannten in der Folge die genannten Korporationen unter gewissen Bedingungen als juristische Personen, machten es ihnen aber gleichzeitig oft zur Pflicht, ihre Statuten regierungsrätlich genehmigen zu lassen.

---

[1] So sind die vier, heute als juristische Personen des kantonalen Rechtes anerkannten Alpgenossenschaften von Ayent (VS) viel älter als die politische Gemeinde. Die Genossenschaft für die Rawylalp geht auf 1257 zurück, da sie damals bereits erwähnt wurde.
vergl.: Ravoire Jean, Alte Walliser Gemeinden, St. Galler Tagblatt, 25. Oktober 1952, Nr. 504.

[2] Wagner R. Die Alpgenossenschaften in Grindelwald, ZBJV, Bd. 51, Heft 5-7, 1915; S. 217 ff.

Im Mittelalter waren die Verhältnisse meist derart, daß Träger der Alprechte, also der Nutzungsrechte an einem Alpgrundstück, nicht direkt Personen waren, sondern Grundstücke. Nicht die Person gab in diesem Fall also Anrecht auf Nutzung an der Alp, sondern allein der Besitz eines Grundstückes. Heute ist diese dingliche Gebundenheit seltener anzutreffen. In der Regel ist sie einem frei veräußerlichen Recht gewichen, welches man im eigentlichen Sinn des Wortes Alprecht nennt.

Einen Übergang zwischen Eigentum mehrerer und Privateigentum stellen gelegentlich die zwischen Tal- und Bergregion gelegenen Weiden dar. Typisch für diese Art sind die Maiensäßen und Heimalpen [3]. Sie stehen mehrheitlich in Privateigentum einzelner Landwirte, was darauf zurückzuführen ist, daß diese Grundstücke früher meist selbständige Bauerngüter darstellten.

Wenn die Form des Miteigentums als solche nie definitiv gewählt wurde, hat das seine guten Gründe. Sie sind jedoch nicht immer gleicher Natur, wie man sie bei den modernen Wirtschaftsverbänden des Privatrechtes antrifft. Die Interessen einer nachhaltigen Wirtschaftspolizei rechtfertigen die Form der juristischen Person: Alles was darauf ausgeht, die Ertragsfähigkeit des Grundstückes zu erhalten, vermag wirksamer durch Mehrheitsbeschlüsse der Korporationsmitglieder erreicht werden, als über die einschlägigen Miteigentumsbestimmungen des Zivilrechtes [4]. Man will mit gemeinsamen Kräften in einer rechtlich geeigneten Form der Wirtschaft des einzelnen dienen.

Alpen, welche sich im Besitze einer Personenmehrheit befinden, heißen noch jetzt in Glarus „Fesselalpen", in Ob- und Nidwalden „Kapitalistenalpen" [5] oder uneigentlich auch „Gemeinalpen", in Appenzell „kuhg'rechtete Alpen". Die Grundlage einer solchen Gemeinschaft bildete seit jeher die jeder Alp zugeteilte Kuhrechtssumme, wobei in Nidwalden „Rinder", in Glarus, Graubünden und im Toggenburg diese Kuhrechte „Stoß", anderswo wieder „Kuhessen" oder „Gräser" genannt werden, deren jeder Alpgenosse eine bestimmte Anzahl besitzt. Diese Bezeichnungen bedeuten das Maß, mit dem der Inhalt der Nutzungsrechte an einer Alp gemessen werden kann [6].

---

[3] Früher kamen in unseren Gebirgstälern die Alpgenossenschaften nur insoweit vor, als die Alpen nicht Gemeingut des ganzen Landes oder der „Kilchören" waren, also namentlich in Glarus, Außer-Rhoden, sowie in den anstoßenden Bezirken des Kantons St. Gallen (Sargans, Obertoggenburg, Werdenberg).

[4] ZGB Art. 646 ff.

[5] Heusler Andreas, Institutionen des Deutschen Privatrechts, 1885, Bd. I, S. 295.

[6] Blumer J. J., Staats- und Rechtsgeschichte der Schweizerischen Demokratien, oder der Kantone Uri, Schwyz, Unterwalden, Glarus, Zug und Appenzell, Bd. I, St. Gallen, 1858; Bd. II, St. Gallen, 1858; — vergl. Bd. II, S. 370.

Die Namen dieser Nutzungsrechte und ihre Maßeinheiten sind verschieden. Von ihnen hängt jedoch der Wert der einzelnen Nutzungsrechte ab. Dieser Wert ist für die Besteuerung von ausschlaggebender Bedeutung, weil darin die vermögensrechtliche Seite der Nutzungsberechtigung zutage tritt. Inwieweit dieses Recht besteht, welcher rechtlichen Erscheinungsform es angehört, ist von Bedeutung für die Einordnung desselben in die einzelnen Steuerrechtssysteme, für die Bestimmung des Steuerobjektes und des Steuersubjektes, für den Steuerort und für etwaige Sonderbestimmungen. Der Charakter dieses Nutzungsrechtes bringt es mit sich, daß seine Beziehungen zum genutzten Eigentum besondere Fragen aufwerfen.

§ 2 Begriff und Inhalt der Alprechte

I. Der Begriff

Die Abgrenzung des Begriffes „Alprecht" scheint auf den ersten Blick kaum Schwierigkeiten zu machen, weil Alp und Alpwirtschaft genügend bekannt sind, um in etwa damit zusammenhängende Rechte zu erklären. Alprecht könnte in diesem Sinne alles heißen, was einen gewissen rechtlichen Anspruch in irgendwelcher Form auf eine Alp darstellt.

Im Verlaufe der Zeit hat sich ein ganz präziser Begriff des Alprechtes herausgebildet, weniger in rechtlicher als vielmehr in wirtschaftlicher Hinsicht. Der wirtschaftliche Inhalt desselben ist nämlich einheitlicher und klarer als die rechtliche Qualifikation. Der Ausdruck Alprecht und seine Synonyme findet sich in manchen Gesetzestexten, wenn auch nicht in einheitlicher Bedeutung. So ist beispielsweise im alten bernischen „Gesetz über die Errichtung von Alpseybüchern" vom 21. März 1854 in § 1 die Rede von Alpen,

> „welche in Alprechte eingeteilt (geseyet), im Gemeinbesitze mehrerer Eigentümer und nicht Zubehörden anderer Grundstücke sind"[7].

Typisch ist hier einerseits der Ausdruck „Gemeinbesitz", worunter aber nicht einfach Miteigentum oder Gesamteigentum nach dem heutigen Sprachgebrauch verstanden werden darf, sondern eher das altrechtliche germanische korporationseigene Gemeineigentum, wobei die Frage der juristischen Person noch offen stand, weil das heute geltende Zivilrecht erst später eingeführt wurde. Anderseits

---

[7] Geseyete, geseite Alp bedeutet, daß sie ihrer Nutzung nach in Einzelrechte (Teilrechte) eingeteilt ist. Demzufolge ist das Seybuch, wie es der Kanton Bern kennt, ein Register, in dem diese Rechte nach Art des Grundbuches eingetragen werden. Im Kanton St. Gallen besteht analogerweise die Institution der Alpbücher. Man vergleiche hierzu: Miaskowski, August v.: Verfassung der Land-, Alp- und Forstwirtschaft in der deutschen Schweiz, Basel 1878, S. 62.

ist hier ausdrücklich festgehalten, daß es sich keinesfalls um Pertinenzen handelt [8]. Gemeint ist vielmehr eine ganz bestimmte Art von Rechten an einer Alp: Das Recht eines einzelnen auf die Nutzung einer gewissen Alp in bestimmtem Ausmaße. Es ist also kein Eigentumsrecht, sondern ein Nutzungsrecht mit bemessener Größe und Grenze [9]. In der Gebrauchssprache wird leider der Ausdruck nicht selten in einem weiteren Sinne verwendet.

Der Begriff „Alprecht" findet sich auch in der West- und in der Südschweiz. Terminologie und Inhalt sind begreiflicherweise dort eher weniger klargestellt als in der deutschen Schweiz. Dies ist darauf zurückzuführen, daß solche Rechte dort schon aus geographischen Gründen weniger weit verbreitet sind und daher auch rechtlich eine kleinere Rolle spielen als in der deutschen Schweiz.

Die französische Terminologie kennt den Ausdruck „droit d'alpage", also dem deutschen „Alprecht" ganz entsprechend, nur daß alpage die Bedeutung von Alpen, Alpung hat. Die Bedeutung ist dieselbe wie des deutschen Alprechtes schlechthin, wird jedoch in der Waadt aus Zweckmäßigkeitsgründen steuerrechtlich als Miteigentum behandelt.

In der italienischen Schweiz, also im Tessin und in den südlichen Tälern Graubündens, ist der Ausdruck „diritto d'alpe" geläufig. Dieser Ausdruck entspricht sprachlich stark dem französischen droit d'alpage. Inhaltlich ist er eher dem deutschschweizerischen Alprecht gleichzustellen. Genau definiert ist es nirgends. Mauro Dazio vergleicht es u.a. mit den Prädialservituten und dem Miteigentum, kann es jedoch in keiner der bekannten Formen unterbringen [10].

II. Der Inhalt

Wesentlich ist beim Alprecht vorerst nur, daß es ein Nutzungsrecht an einem Alpgrundstück darstellt. Die genauere wirtschaftliche Tragweite dieser Nutzungsberechtigung muß von Fall zu Fall abgeklärt werden. Dies ist gerade für das Steuerrecht bedeutungsvoll, weil die Veranlagung an die wirtschaftlichen Realitäten anknüpfen muß. Die Steuer hat einen wirtschaftlichen Zweck, sie muß deshalb auch an wirtschaftliche Gegebenheiten anschließen, deren Grenzen manchmal durch die rechtliche Form noch gar nicht präzisiert sind. Auch beim Alprecht sagt dessen Existenz nichts Abschließendes über seinen Inhalt.

---

[8] Über den Gesichtspunkt, das Alprecht als Pertinenz zu betrachten, vergl. Heusler Andreas, Die Rechtsverhältnisse am Gemeinland in Unterwalden, ZSR 1862, S. 44 ff.

[9] Vergl. Neue offizielle Gesetzessammlung des Kantons Bern, VIII. Bd., Gesetz über die Errichtung von Alpseybüchern, §§ 6, 13 und 14.

[10] Dazio, Della breve trattazione di alcuni diritti reali scomparsi ed esistendi nel Ticino con accenno al diritto d'alpe, Diss. iur. Bern, Locarno 1936.

Tatsächlich kann es sich dabei um ein Minimum handeln, das zum Bestand eines Alprechtes gehört, indem das Alprecht ausschließlich ein dauerndes, selbständiges Nutzungsrecht an einer bestimmten Alp in Bezug auf den Grünfutterertrag ist.

Gelegentlich treten dazu jedoch noch gewisse Nebenrechte oder Nebenpflichten, welche ihrer wirtschaftlichen Bedeutung wegen den Wert des Alprechtes erhöhen oder vermindern können. Eine Werterhöhung kann daraus resultieren, daß mit dem bloßen Weiderecht noch andere Rechte verbunden sind. Als solche kommen namentlich in Frage: das Streuerecht (Begünstigung, Vorkaufsrecht oder erstes Steigerungsrecht auf die alpeigenen Streueerträgnisse); das Holzrecht (indem jenes Holz, welches nicht für die Bedürfnisse der Alp benötigt wird, den Alpgenossen gratis zufällt), das Hütteneigentum. Eine Wertverminderung dagegen kann aus Belastungen verschiedener Art entstehen: Pfandbelastungen [11], Hagpflicht, Pflicht zur Leistung von Tagwerken.

Im einzelnen wird von diesen Elementen noch die Rede sein.

§ 3 Rechtsgrundlagen, Judikatur, Praxis und Literatur

I. Die Rechtsgrundlagen

1. Bundesrecht

Entsprechend dem bundesstaatlichen Charakter der Schweiz haben Bund und Kantone ihre eigenen Rechtsgebiete zu ordnen, wobei jedoch einzelne zum Teil dem Bund, zum Teil den Kantonen überlassen sind, indem das eidgenössische Recht nur bestimmte Richtlinien aufstellt und die Einzelheiten den Kantonen zur Regelung verbleiben. So ist es auch mit dem Steuerrecht. Prinzipiell leitet ein staatliches Gemeinwesen seine Steuerhoheit von der Gebietshoheit ab, und in diesem Sinne wäre das gleiche Gebiet sowohl dem Bunde wie dem Kanton unterworfen. Nach der heutigen Ordnung sind der Kanton, seine Bezirke (so im Kanton Schwyz) und Gemeinden die ersten und vornehmlichsten Träger der Steuerhoheit [12]. Der Bund erhebt seit 1940 die allgemeine Wehrsteuer [13], und dazu eine ganze Anzahl von direkten und speziellen Steuern [14].

---

[11] Über die Verpfändung von Alprechten: vergl. Liver Peter, Genossenschaften mit Teilrechten nach schweizerischem Recht, Festschrift Karl Haff, Innsbruck 1950; S. 284 ff.

[12] BV Art. 3;

[13] Wehrsteuerbeschluß vom 9. Dezember 1940.

[14] Vergl. Blumenstein Ernst, System des Steuerrechtes, Zürich 1951, S. 10.

Aus dieser Rechtslage heraus ist es zu verstehen, daß zwar der Bund in der Bundesverfassung die allgemeinen Steuergrundsätze festgelegt hat, so namentlich in Art. 46 das direkte Verbot der Doppelbesteuerung und in Art. 4 den allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung auch in Steuersachen. Das Bundesgericht seinerseits ist besonders auf dem Gebiete der interkantonalen Besteuerung durch seine Rechtsprechung maßgebend geworden für die kantonalen Erlasse. Die Steuergesetzgebung, mit Ausnahme der eigentlichen Bundessteuern, fällt in den Bereich der kantonalen Kompetenzen. Für die Besteuerung der Alprechte ist deshalb vor allem das kantonale Recht maßgebend, während etwa im Wehrsteuerbeschluß entsprechende eidgenössische Normen zu finden sind.

2. Kantonales Recht

Die Folge dieser Kompetenzverteilung in Steuersachen ist eine Kollektion von fünfundzwanzig kantonalen Steuersystemen mit dem eigentlichen Steuergesetz, der Vollzugsverordnung, den Schätzungsreglementen, Sondererlassen und Ergänzungsbestimmungen. Für die Alprechtsbesteuerung sind davon nur jene von Bedeutung, welche für ein Kantonsgebiet erlassen wurden, in dem die Alprechte von einer gewissen beachtenswerten Bedeutung sind. In Zug, Aargau, Basel und Schaffhausen wird dies nicht der Fall sein. Andere Kondifikationen befassen sich nur implicite mit den Alprechten, weil sie nicht von größerer Bedeutung sind im fraglichen Kantonsgebiet. Ausführlicher äußern sich namentlich die Steuergesetzgebungen von Bern, Wallis und St. Gallen über die Alprechte.

II. Literatur

Erschöpfende Monographien bestehen keine über die Alprechte der gesamten Schweiz. Sie werden jedoch in andern Zusammenhängen öfters erwähnt. Selbst das Werk [15] von Peter L i v e r über die Genossenschaften mit Teilrechten nach schweizerischem Recht äußert sich weder inhaltlich noch umfänglich erschöpfend über die Alprechte. Dies ist auch von lokal begrenzten Abhandlungen über die Alprechte zu sagen, welche im Zusammenhang mit den einzelnen Fragen noch zu erwähnen sind.

Im Kanton St. Gallen existieren Abhandlungen über die zivilrechtlichen Verhältnisse der Alpkorporationen und der Alprechte, welche damit zusammenhängen. Für die Abklärung der Rechtsverhältnisse sind sie umso wichtiger, als jede von ihnen eines der alpwirtschaftlich bedeutendsten Gebiete zum Gegenstand hat, welche unter sich geographisch und historisch verschieden sind.

---

[15] Vergl. Note 11.

Die Verhältnisse der Alpkorperationen im Obertoggenburg wurden von Ernst Wagner[16], jene des Sarganserlandes von Ivo Grünenfelder[17], und jene des Werdenbergs von Martin Litscher behandelt[18]. Bei dem letztgenannten ist immerhin zu beachten, daß es vor der Einführung des ZGB geschrieben wurde. Über die Alpkorporationen und Alprechte des Gasterlandes, des mittleren Toggenburgs und des unteren Rheintals fehlen solche Darstellungen. Da sie aber keine wesentlichen Unterschiede zu den bereits beschriebenen aufweisen, ist diese Lücke nicht von größerer Tragweite. Die ethnisch, geographisch und geschichtlich bedingten Differenzen sind nicht so groß, wie erwartet werden könnte, denn selbst im ehemals romanischen St. Galler Oberland sind die Verhältnisse in der Alpnutzung nach deutschrechtlichen Grundsätzen geregelt.

III. Praxis und Rechtsprechung

1. Die Steuerpraxis

Die Praxis der Alprechtsbesteuerung weist in keinem größeren Kanton ein einheitliches Bild auf, obwohl der Steuergesetzgeber dafür manchmal einigermaßen klare Richtlinien gibt[19]. Die Steuerpraxis leidet durchwegs noch unter Schwierigkeiten, selbst wo das Gesetz dieser Frage eine angemessene Aufmerksamkeit widmet.

Die uneinheitliche Behandlung der Alprechte, vorab durch die einzelnen Gemeindesteuerämter, ist hauptsächlich auf die Tatsache zurückzuführen, daß die Rechtsverhältnisse der Alpkorporationen und der Alprechte weitgehend unklar sind. Vor allem vermochten die neueren eidgenössischen und kantonalen Kodifikationen die tief im Bauernvolk verwurzelten alten Rechtsauffassungen und die entsprechenden Ansichten in der Besteuerung nicht völlig zu verdrängen.

Gerade weil die Alprechtsbesteuerung auch dort, wo sich das Gesetz nicht ausdrücklich darüber äußert, nicht einheitlich ist, kann auf diesem Wege nicht einmal Gewohnheitsrecht entstehen. Die Widersprüche liegen sachlich und örtlich viel zu nahe beieinander.

Teilweise ist es kantonalen Steuerverwaltungen gelungen, eine gewisse Einheitlichkeit in der Alprechtsbesteuerung zu schaffen. Amtsstellen der Kantone und Gemeinden sind damit in die Lage

---

[16] Wagner Ernst, Die Obertoggenburgischen Alpkorporationen, Diss. iur. Bern 1924.

[17] Grünenfelder Ivo, Die Privatalpkorporationen des Bezirkes Sargans, Diss. iur. Freiburg i. Ue., Mels 1941.

[18] Litscher Martin, Die Alpkorporationen des Bezirkes Werdenberg, Abhandlungen zum Schweizerischen Recht, 1919.

[19] So beispielsweise St. Gallen, StG Art. 55 Abs. 3, und GVO Art. 4 Abs. 3.

versetzt, Auskunft über die diesbezüglichen Besteuerungsmethoden zu geben. Auf solche Auskünfte müssen vor allem die Ausführungen über die einzelnen Kantone abstellen.

2. Die Rechtsprechung

Es liegt auf der Hand, daß über eine derart spezialisierte Frage, wie sie die Besteuerung der Alprechte darstellt, keine reichhaltige Gerichtspraxis besteht. Dennoch mußten sich einige richterliche Instanzen schon damit befassen. Vereinzelte gerichtliche Entscheide in dieser Materie liegen deshalb vor.

Der aufschlußreichste Entscheid erging in einem Wehrsteuerfall. Dabei handelt es sich vor allem um die Frage der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, und ob die wirtschaftliche oder die juristische Betrachtungsweise anzuwenden sei, wenn es darum geht, eine Alpgenossenschaft zu besteuern, an deren Eigentum Alprechte der Korporationsmitglieder bestehen. Bezeichnenderweise war sich das Berner Gericht darüber einig, die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei anwendbar [20], während das Bundesgericht strengere Maßstäbe anlegte und den Rekurs im gleichen Fall gut hieß [21]. Andere Urteile befassen sich mehr mit peripheren Fragen, wie etwa mit der Besteuerung von Alpgebäuden [22] oder dergleichen.

§ 4 Grundsätzliches über die Einordnung der Alprechte in die einzelnen Steuerrechtssysteme

Die Alprechte, im weiteren Sinne des Wortes genommen, können an sich nach verschiedenen Gesichtspunkten unter die Normen eines Steuergesetzes subsumiert werden. Die Methode, welche jeweils angewandt wird, hängt weitgehend von der allgemeinen rechtlichen Stellung der Alprechte im fraglichen Kanton ab. Man denke nur an den Streit über den Miteigentumscharakter der Alprechte, der noch heute seine Folgen darin äußert, daß im Kanton Waadt, und beschränkt auch im Kanton Bern, diese Rechte in steuerlicher Beziehung wie Miteigentum behandelt werden.

Sofern die Alprechte im gesamten Rechtsleben eines Kantons nicht von beachtenswerter Bedeutung sind, wird auch die kantonale Gesetzgebung keine näheren Anweisungen für deren Behand-

---

[20] Vergl. MBVN 1946/1947, Entscheid Nr. 76.

[21] BGE 73 I 68.

[22] SG, KGE vom 15. Juli 1938, Amtliche Entscheidsammlung des Kantons St. Gallen, 1938, Nr. 11, S. 26.

lung im Steuerrecht geben. In diesem Falle fügt die Praxis die Alprechte irgendwie, wohl mittels einer analogen Anwendung des Gesetzes für ähnliche Fälle, ins Steuersystem ein. So können beispielsweise die allgemeinen Schätzungsregeln für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke und diesen gleichgestellte Rechte, allerdings mutatis mutandis, auch für die Alprechte angewandt werden. Kantone, in welchen diese Rechte von größerer Bedeutung sind, stellen dagegen besondere Normen auf, um gewissen Eigenheiten dieser Steuerobjekte angemessenere Berücksichtigung zuteil werden zu lassen.

Soweit der Begriff „Alprecht" in verschiedener Weise verwendet wird und demzufolge auch von unterschiedlicher inhaltlicher Bedeutung für Recht und Wirtschaft ist, erfährt er auf Grund der jeweiligen rechtlichen Qualifikation eine entsprechende Einordnung in die verschiedenen Kategorien von Steuerobjekten. Wo das Alprecht dem Miteigentum gleichgestellt wir, erfolgt logischerweise dessen Besteuerung nach den Grundsätzen, welche im einschlägigen Steuerrecht für das Miteigentum, bzw. für das Eigentum überhaupt gelten. In dieser Hinsicht hat Bern eine eigenartige Unterscheidung getroffen, welche für Alpen mit mehr als sechs oder anderseits weniger als sieben Nutzungsbeteiligten verschiedene Methoden zur Anwendung kommen läßt: Sind es der Nutzungsberechtigten mehr als sechs, werden die Alprechte als selbständige Nutzungsrechte behandelt, sind es deren jedoch nicht mehr als sechs, werden sie dem Miteigentum gleich besteuert [23].

Die wesentliche Bedeutung der Alprechte liegt im Anspruch auf Nutzung einer Alp. Damit verbundene, personenrechtliche, Mitgliedschaftsrechte haben in wirtschaftlicher und damit auch in steuerlicher Hinsicht höchstens eine sekundäre Bedeutung. Mit den Nutzungsrechten befaßt sich die moderne Gesetzgebung näher, als dies früher der Fall war. Die Steuergesetze der einzelnen Kantone stellen sogar nicht selten für gewisse Arten von Nutzungsrechten Sonderbestimmungen auf, wobei gelegentlich die Alprechte namentlich erwähnt werden. Ist dies der Fall, ist die Einordnung derselben einfach. Dennoch können sich in der praktischen Anwendung solcher Normen Schwierigkeiten ergeben, weil die wirkliche Alprechtsqualität dessen, was da schlechthin Alprecht genannt wird, nicht auf den ersten Blick festgestellt werden kann.

Aus diesem Grunde sind die Vorfragen der Alprechtsbesteuerung allgemein rechtlicher Natur. Erst wenn die rechtliche Qualifikation der im Einzelfall in Frage stehenden „Alprechte" abgeklärt ist, kann die Frage der steuerlichen Behandlung gelöst werden.

---

[23] Kellerhals Rudolf, Erläuterungen zum neuen Bernischen Steuergesetz, Bern 1945; S. 400.

In Existenz und Inhalt sind die Alprechte von der Rechtsnatur des Alpeigentümers abhängig. Die Rechtsnatur der Alprechte steht mit jener der Alpeigentümer in einer wesensbedingten Wechselbeziehung. Es gibt verschiedene Arten von Alpeigentümern. Sind es beispielsweise öffentlichrechtliche Alpkorporationen oder privatrechtliche Alpgenossenschaften, so können wohl am Eigentum beider „Alprechte" bestehen. Deren Natur ist jedoch verschieden. Sie gehen demgemäß möglicherweise auch im Steuerrecht verschiedene Wege. Während das Wehrsteuerrecht und das St. Gallische Steuergesetz zwischen den Einkünften aus öffentlich-rechtlicher und aus vertraglicher Nutzung keinen Unterschied machen [24], haben manche Kantone schon zwischen diesen beiden Unterarten von Nutzungsrechten unterschieden.

Wenn die rechtliche Natur der Alprechte klargestellt ist und das einschlägige Steuergesetz sich ausdrücklich mit den Alprechten befaßt, werden der Einordnung derselben ins Steuersystem keine allzugroßen Schwierigkeiten mehr entgegenstehen.

Zur Erleichterung der Übersicht über die verschiedenen Arten von „Alprechten", welche dabei in Frage kommen, kann folgendes Schema dienen:

I. Alpen in privatem Eigentum

1. Natürliche Personen als Alpeigentümer

Nutzungsrechte an Alpen, welche im Eigentum natürlicher Personen stehen, sind kaum anzutreffen. Eigentliche Alprechte können sie nicht sein. Dagegen stellt sich die Frage, ob es sich um Servituten oder dergl. handeln kann. Dann gehen sie auch steuerrechtlich den gleichen Weg wie diese Arten von Rechten allgemein gehen.

2. Juristische Personen als Alpeigentümer

Am Alpeigentum der juristischen Personen bestehen regelmäßig Nutzungsrechte Dritter. Bei diesen juristischen Personen handelt es sich meistens um eigentliche Alpkorporationen. Nur selten sind es andere „Genossenschaften", wie etwa Viehzucht- oder Käsereigenossenschaften.

Die bestehenden Nutzungsrechte sind zu unterscheiden in:

a) Alprechte, welche ein nach Kuheinheiten bemessenes Nutzungsrecht an der Korporationsalp darstellen, über das jedoch die Korporation selber verfügen kann: Es sind das die korporationseigenen Nutzungsrechte, auch korporationseigene Alprechte genannt. Sie werden periodisch neu vergeben, meist jedes Frühjahr. In diesem Falle steht dem Nutzungsberechtigten kein dau-

---

[24] WStB Art. 21 Abs. 1 lit. c; SG, StG Art. 25

erndes, vermögenswertes Recht zu, und eine aktuelle Nutzung wird durch den in solchen Verhältnissen üblichen Alpzins wertmäßig wettgemacht, so daß für den Fiskus kaum mehr ein Steuerobjekt übrig bleiben kann.

b) Alprechte, welche einen selbständigen und dauernden Nutzungsanspruch von bestimmtem Ausmaß an einem Alpgrundstück begründen, sind dagegen einkommens- und vermögensmäßig erfaßbar. Die Existenz eines Vermögenswertes ist durch die Dauer und die Selbständigkeit dieses Nutzungsrechtes gesichert.

3. Personenmehrheiten und andere Gebilde als Alpeigentümer

Auf Miteigentum und Gesamteigentum an Alpen sind dieselben Normen wie für gewöhnliches Eigentum einer Person anzuwenden, wobei einfach die tatsächlichen, bzw. die ideellen Anteile versteuert werden. Leider werden auch die Gesamt- und Miteigentumsanteile in der Bezeichnung nicht immer von den eigentlichen Alprechten unterschieden. — Das körperschaftliche Gesamteigentum des alten Rechtes hat in unserem Rechtssystem keinen Platz mehr.

II. Alpen in öffentlich-rechtlichem Eigentum

Vor allem in der Innerschweiz werden Alpen in öffentlich-rechtlichem Eigentum oft angetroffen. Solche Alpeigentümer öffentlich-rechtlicher Natur und jahrhundertealter Herkunft sind namentlich die Korporation Uri, sowie die Oberallmeind von Schwyz, welche ebenfalls große Alpgrundstücke zu Eigentum besitzt. Die an solchen Alpen bestehenden Nutzungsrechte sind unselbständig, wenn auch vielfach von Dauer. In gewissen Beziehungen stehen sie den privaten Nutzungsrechten nahe. Ihre steuerliche Behandlung ist durchwegs ausdrücklich geregelt.

2. Kapitel

Steuerobjekt und Steuersubjekt

§ 5 Das Steuerobjekt

Unter Steuerobjekt versteht man jenen Tatbestand, der Anlaß zur Besteuerung gibt. Die Natur dieses Tatbestandes kann sehr verschieden sein. Für die Kopfsteuer beispielsweise ist der Steuertatbestand erfüllt mit der Existenz einer natürlichen Person gewissen Alters und Geschlechtes. Bei Steuern, welche auf Vermögensobjekten erhoben werden, ist die Abgrenzung bereits weniger klar. Wenn es sich bei diesen Objekten um besondere Vermögensteile handelt, wird die Feststellung und die Grenzziehung schwieriger.

Nun ist das Alprecht keineswegs ein völlig abgeklärter Begriff. Seine Abgrenzung gegenüber anderen, ähnlichen Rechten ist nicht leicht. Sie kann nur anhand gewisser Anhaltspunkte durchgeführt werden. Daher müssen die rechtlichen Voraussetzungen und Zusammenhänge klargestellt werden, welche die primär wirtschaftliche Erscheinung eines Weideanteiles, bzw. eines Weidenutzungsanteiles zur Folge haben.

I. Wirtschaftliches

Wesentlich nach unserem Alprechtsbegriff sind Natur und Größe der selbständigen Nutzungsrechte Dritter an einer Alp. Wirtschaftlich lassen sich diese Ansprüche in den Maßeinheiten von Kuhrechten, Füßen und Klauen ausdrücken [1]. Inhaltlich sind diese Maße trotz terminologischer Identität von Alp zu Alp verschieden. Das kommt davon, daß nicht ein festes Maß die Alp messen soll, sondern daß jede Alp einmal in eine gewisse Anzahl solcher Einheiten aufgeteilt wurde und daher die Werte dieser Nutzungsbruchteile eine Funktion des Ertrages der ganzen Alp darstellen, nicht aber absolute Werte. Dazu schreibt Heusler:

> „Die Alp ist auf eine bestimmte Zahl Kuhrechte, Kuhessen gestuhlt. Das ist die Einheit der Teilrechte. Aber diese Einheit kann auch noch geteilt sein bis auf Viertelskühe oder Füße; ein Viertelskuhrecht gibt noch Genossenrecht; der Inhaber hat daher neben dem Rechte, mit drei anderen Viertelsberechtigten eine Kuh aufzutreiben, auch noch das Zugrecht bei Verkauf eines Teilrechtes durch einen Genossen an einen Fremden." [2]

---

[1] Kuhrecht nennt man in der Ostschweiz auch „Stoß", anderswo „Rind", „Kuhessen", „Gräser"; 1 Stoß = 4 Füße = 8 Klauen;

[2] Heusler, Institutionen, Bd. I, S. 295.

Die Verwandlung des ursprünglich absoluten Maßes „Kuhrecht" in ein relatives ist leicht erklärbar. Eine Alp kann mit der Zeit ertragreicher werden. Dies ist der Fall, wenn die Weideflächen melioriert werden. Sofern dann nicht nach Maßgabe des höheren Ertrages neue Kuhrechte geschaffen werden, nimmt der Wert der schon bestehenden Nutzungsrechte proportionell zu. Umgekehrt kann eine Alpweide an Ertragsfähigkeit einbüßen. Weil ihr Ertrag den Umfang der einzelnen Nutzungsrechte bestimmt, verliert in diesem Falle das einzelne, nach Kuheinheiten bemessene Alprecht an Wert. Ein Kuhrecht ist dann eben kein volles Kuhrecht mehr. Um eine Kuh auf die Alp treiben zu dürfen, können so beispielsweise eindreiviertel oder sogar zwei Kuhrechte erfordert sein.

Keine Alp darf mit einer beliebigen Anzahl Vieh bestoßen werden. Eine rationelle Bewirtschaftung läßt dies nicht zu. Nur soviel Vieh darf aufgetrieben werden, als eine Alp während einer Sömmerungszeit zu ernähren vermag, ohne infolge raubbauartiger Übernutzung an der Ertragsfähigkeit Schaden zu leiden [3]. Dieser Ertrag ist eine Größe, welche auf Grund langjähriger Erfahrung und mittels Schätzung ziemlich genau errechnet werden kann. Diese Größe wird in den genannten Einheiten ausgedrückt. Der Begriff Kuhrecht und seine Synonyme gehen von der Grasmenge aus, welche eine Kuh pro Sömmerung brauchte. Daher stammt der Ausdruck Kuhrecht [4].

Diese Einteilung ist vorerst rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten entsprungen. Sie wollte lediglich eine Übernutzung der Alp verhindern und eine gleichmäßige Benutzung durch die Berechtigten sicherstellen. Aus dem erstgenannten Grunde trifft man diese Einteilung bei allen Alpen, ob nun Alprechte daran bestehen oder nicht. Das Privatrecht knüpft jedoch an diesen Unterschied gewisse Folgen, wodurch sich die Einteilung von Privatalpen von jener der öffentlich-rechtlichen stark unterscheidet: Solche Alprechte, deren Maß das Kuhrecht ist, können selbständig und dauernd sein. Als solche stellen sie einen gewissen beständigen Wert dar und können, weil sie dauernde Rechte an grundbuchlich erfaßtem Eigentum sind, selber grundbuchlich erfaßbar sein [5]. Es ist ein Nutzungsrecht, zugleich aber auch Mitgliedschaftsrecht: Der Alpberechtigte ist durchwegs zugleich Korporationsmitglied.

Die vorerst nur wirtschaftliche Aufteilung der Nutzung an einer Alp durch das Maß der Stöße ist somit auch rechtlich relevant geworden. Man spricht nicht zuletzt deshalb bei Privatalpen, welche in Stöße, also in einzelnen Personen zustehende Nutzungsrechte eingeteilt wurden, von Stoßalpen, oder, im Kanton Bern, von geseyeten Alpen [6].

---

[3] Die Sömmerungszeit dauert durchschnittlich hundert Tage.
[4] Grünenfelder, S. 10.
[5] Vergl. ZGB Art. 943.
[6] Grünenfelder, S. 11.

Kuhrechte können einzelnen Korporationsmitgliedern persönlich zustehen. Sie können aber auch an einen gewissen Hof oder an ein gewisses Talgrundstück gebunden sein und haben dann Pertinenzcharakter. Als solche sind sie nicht selbständig.

Stöße, welche der Korporation als solcher zustehen, können nach Maßgabe des Korporationsreglementes vergeben werden.

Soweit der Wert einer bestimmten Alp festgestellt werden muß, spielt das Eigentum oder das Nutzungsverhältnis vorerst keine Rolle. Es zählen alle Kuhrechte der fraglichen Alp, unbesehen ihrer Inhaber. Weil eine solche Schätzung für den Kaufs- und Pfändungswert ebenfalls eine Bedeutung hat, und nicht nur für die Besteuerung, befaßte sich das Gemeinwesen schon längst damit und ließ sie oft amtlich durchführen, bevor die Besteuerung die öffentliche Einmischung erforderte.

Schon früher erfolgte die Taxation der Alpen vornehmlich nach der Anzahl der Kühe, welche darauf gesömmert werden konnten. Sie wurde dementsprechend zuerst von den Beteiligten selber vorgenommen. Ebenso setzten diese das Verhältnis des übrigen Viehs zu den Kuhrechtseinheiten fest, indem man diese Kuhrechte in je vier „Füße" und acht „Klauen" einteilte [7].

Einzelne Kantone [8] haben diese Einteilungen und die entsprechenden Unterteilungen aufgegriffen und festgehalten [9]. Dieser Kuhrechtseinteilung ist es zu verdanken, daß man überhaupt ganze Alpen nach der Anzahl der daran bestehenden Kuhrechte und deren Einzelwert einzuschätzen begann.

Wörtlich bedeutet ein Kuhrecht, daß der Berechtigte eine Kuh auf die Alp treiben dürfe. Veränderungen im Sinne einer Schmälerung oder Erweiterung dieses Begriffes und seines Inhaltes aus den erwähnten Gründen erfolgten erst später unter dem Zwang der Verhältnisse. Die Unterteilung in Füße und Klauen spielt daher sowohl bei einer inhaltlichen Veränderung des Kuhrechtes als auch bei einer Sömmerung von anderem Vieh als Milchkühen eine wichtige Rolle. Für Ziegen, Kälber, Ochsen, Rinder, Pferde, Füllen, Schafe und Schweine wird das Weiderecht anhand des Verteilungsschlüssels und dieser Unterteilungen festgestellt.

Diese rechtlich relevant gewordenen, ursprünglich rein wirtschaftlichen Tatsachen sind auch für die Besteuerung von Bedeutung. Vor allem für die Wertermittlung sind die inhaltlichen Differenzierungen wichtig. Dies gilt für die nach Kuhrechten geschätzte Alp wie für die an ihr bestehenden Alprechte.

---

[7] Vergl. die Unterteilung von „Kuhschwären" in Unterwalden bei Heusler, Gemeinland, S. 122.

[8] So Graubünden, ausführlich im Regulativ v. 25. November 1946 betr. die Steuertaxation der Alpen, Weiden und Wälder, Art. 3 und Art. 5 Abs. 2.

[9] Blumer, Bd. II, S. 371.

Die nach Kuhrechten geschätzten Alpen werden im bernischen Alpengebiet „geseyete Alpen" genannt. Damit sind jene Alpen gemeint, die als Ganzes anhand der Einteilung in Kuhrechte geschätzt wurden. Geseyete Alp bedeutet folglich etwas mehr als das ostschweizerische Wort „Stoßalp", denn bei der Stoßalp liegt nicht unbedingt eine Gesamtschätzung als solche vor, sondern lediglich die einer solchen Gesamtschätzung möglicherweise als Grundlage dienende Einteilung in Einzelnutzungsrechte. — Synonyme Ausdrücke für Seyung sind Stuhlung (nach den Melkstühlen gezählt), Randung, Landung [10].

Für die Besteuerung zeichnen sich auf Grund dieser Tatsachen namentlich zwei Gesichtspunkte ab : alles, was mit Alpen und Alpwirtschaft zusammenhängt, unterliegt ähnlichen oder sogar gleichen Bewertungs- und Schätzungsprinzipien, weil es sich um wesensverwandte Objekte handelt. Die wirtschaftliche Seite kann ja vorerst einmal unbesehen der damit verbundenen Rechtsbeziehungen betrachtet werden. Soweit sich das Steuerrecht jedoch auf rechtliche Gesichtspunkte beziehen muß — wie dies vor allem bei der Frage nach dem Steuersubjekt der Fall sein wird — ist auch die jeweilige rechtliche Beziehung sowohl der Nutzungsrechte zum Nutzungsgut als auch der Nutzungsrechte zum Nutzungsberechtigten und damit deren Klarstellung eine unabdingliche Voraussetzung zur richtigen steuerlichen Behandlung.

Je nachdem wird sich auch der wirtschaftliche oder der rechtliche Aspekt mehr hervordrängen. In eigener Art ist dies beispielsweise der Fall für die Frage der Betrachtungsweise [11]: sie stellt sich nur bei den eigentlichen Alprechten. Die Schätzung von Nebenrechten wiederum ist mehr allgemeiner Natur, wie auch die Frage, ob der Ertrags- oder der Verkehrswert allein oder allenfalls beide in einem gewissen Wechselverhältnis maßgebend sein sollen, oder wer die Schätzung durchzuführen hat.

Unter den Aspekten, unter welchen das Alprecht in seiner wirtschaftlichen Bedeutung und in seinem Wert als Steuerobjekt zu betrachten ist, darf nicht vergessen werden, daß die Rentabilität der Alpwirtschaft nicht dieselbe ist, wie jene der Landwirtschaft im Allgemeinen. Oft tangiert sie die Grenze des gerade noch Vorteilhaften. Lage und Bodenbeschaffenheit, Lawinenschäden und Alphüttenbau setzen den wirtschaftlichen Vorteilen und damit dem Wert von Alpen und den damit zusammenhängenden Alprechten so große Nachteile entgegen, daß der Einschätzung vorsichtige

---

[10] Vergl. Handwörterbuch der Staatswissenschaften, von Conrad, Elster, Loening, Lexis, 3. Aufl., Jena 1909, Stichwort „Alpwirtschaft".

[11] Vergl. Ruedin Jacques Louis, Der Begriff des Eigentums im schweizerischen Steuerrecht, Diss. iur. Zürich 1935, Aarau 1935; S. 18 ff.

Maßstäbe zugrundegelegt werden müssen. In dieser Hinsicht zeigt namentlich die Gerichtspraxis eine verständnisvolle Tendenz, sich den besonderen Schwierigkeiten nicht verschließen zu wollen [12].

II. Rechtliches

Ohne sich über die rechtliche Erscheinungsform klar zu sein, unter der sich die Alprechte präsentieren, wäre es unmöglich, die sich daran knüpfenden Folgerungen in steuerrechtlicher Hinsicht präzisieren zu können. Vor allem gilt es deshalb, die Stellung der Alprechte in unserem gesamten Rechtssystem abzuklären und deren Rechtsnatur zu erkennen, damit sie unter die zutreffenden Steuernormen subsumiert werden können.

Zu unterscheiden sind bei den Nutzungsrechten an Alpen, welche in der Gebrauchssprache Alprechte genannt werden, zwei wesentlich verschiedene Gruppen:

1. Die Alprechte im eigentlichen Sinne des Wortes: selbständige, dauernde Nutzungsrechte von bestimmtem Umfang und Inhalt, welche an einer Alp bestehen, welche regelmäßig Eigentum einer Privatalpkorporation ist. Der Korporation steht als Eigentümerin das Verfügungsrecht über die Alp zu, während der Nutzen nach Maßgabe der daran bestehenden Nutzungsrechte den Alpberechtigten gehört.
2. Alle übrigen Arten von Nutzungsrechten an einer Alp, welche zwar vielfach ebenfalls Alprechte genannt werden, denen jedoch eines dieser Merkmale, namentlich die Selbständigkeit, abgeht.

Dementsprechend sind die eigentlichen Alprechte selbständige, dauernde Nutzungsrechte. Als Weiderecht sind sie den gemessenen Dienstbarkeiten ähnlich, lassen sich aber insofern nicht den Dienstbarkeiten gleichsetzen, als ihnen der fundus dominans oder der Notwendigkeitscharakter abgeht. Es sind keine deutschrechtliche Servituten, sondern den Genossen kraft ihrer Mitgliedschaft an der Genossenschaft zustehende Rechte [13]. Solchen beschränkt dinglichen Rechten sind die Alprechte, soweit sie selbständig und dauernd sind, allerdings ähnlich, als sie prinzipiell grundbuchfähig sind [14]. Außerdem sind die Alprechte regelmäßig mit dem Mitgliedschaftsrecht an einer Alpkorporation verbunden, und zwar untrennbar. Wer ein Alprecht hat, ist Mitglied, und nur wer ein Alprecht hat, kann Mitglied sein. Die Präponderanz der Komponenten Nutzungsrecht und Mitgliedschaftsrecht ist umstritten [15].

---

[12] In diesem Sinne: KGE St. Gallen, 15. Juli 1938; MBVN 44/45, 1946-47; Entscheid der Bündnerischen Rekurskommission, 2. Juni 1935, Nr. 397.

[13] Heusler, Institutionen, Bd. II, S. 52.

[14] Homberger A., Kommentar zum Sachenrecht, Zürich 1938, S. 165.

[15] Vergl. Göschke R., Die Nutzung der Alpweide, ZBJV 1945, Heft 1, Bd. 81, S. 3 ff. und S. 7.

Grundstücknatur können die Teilrechte [16] der Korporationsmitglieder nur dann erhalten, wenn sie sich als selbständige und dauernde Rechte an Grundstücken darstellen [17]. Die Aufnahme eines solchen Rechtes ins Grundbuch setzt allerdings voraus, daß es als Dienstbarkeit an einem Grundstück besteht [18]. Ein eigentliches Alprecht jedoch hat nicht dieselben Merkmale wie eine Dienstbarkeit [19].

Früher, unter dem alten Recht, wurden Alprechte allerdings oft in diesem Sinne errichtet und registriert. Heute werden sie nach manchen kantonalen Rechten ebenfalls registriert, so im St. Gallischen Alpbuch und im Bernischen Seybuch [20]. Ob Korporationsanteilrechte als selbständige, dauernde Rechte in das Grundbuch eingetragen werden können, richtet sich nach dem kantonalen Recht, welches bestimmen kann, daß sie grundstückgleich behandelt werden [21].

In diesem Sinne werden die Korporationsanteilrechte in Graubünden grundstückgleich behandelt [22]. — Zürich bestimmte, daß nur jene Mitgliedschaftsrechte, die als subjektiv-dingliche Rechte dem jeweiligen Eigentümer eines Grundstückes zustehen, als Realrechte [23] insoweit am Grundbuchverkehr teilnehmen sollen, als deren Anmerkung auf dem Grundbuchblatt des berechtigten Grundstückes im Sinne von GBVO Art. 39 gestattet sein soll [24]. Unter diese Bestimmung könnten jedoch nur Alprechte mit Pertinenzcharakter fallen, also nicht die eigentlichen Alprechte.

Fest steht, daß das Alprecht einen Anspruch auf Nutzung gibt. Der Eigentümer ist nicht verpflichtet, dem Alpberechtigten eine positive Leistung zu erbringen. Folglich ist es keine Grundlast [25]. Dagegen hat der Alpeigentümer die Pflicht, die zur Ausübung der an seinem Eigentum bestehenden Nutzungsrechte nötigen Einrichtungen zu unterhalten, wie Wege, Zäune, Ställe, Hütten. Diese nebensächliche Leistungspflicht ließe sich noch mit einer Dienstbarkeit

---

[16] Liver (Genossenschaften mit Teilrechten) nimmt den Begriff „Teilrecht" im Sinne eines Nutzungsrechtes an einem körperschaftlichen Gesamteigentum (S. 284 ff.). Die vorliegenden Ausführungen schließen sich der Bundesgerichtspraxis an, welche den Bestand solcher Teilrechte unter dem geltenden Privatrecht ausschließen muß (BGE 46 II 22).

[17] Im Sinne von ZGB Art. 655, Ziff. 2.

[18] GBVO Art. 7 Abs. 2, Ziff. 1.

[19] Weiss, Entscheidungen zum ZGB, 1912/1921, Nr. 356.

[20] Desgleichen: Luzern, Zürich; in Wallis und Graubünden kennt man dafür die sogenannten Alptesseln und Alpscheiter. — Vergl. dazu: Göschke, S. 5.

[21] Weiss, 1912/1921, Nr. 357.

[22] Graubünden, revidiertes EG zum ZGB vom 5. März 1944, Art. 46.

[23] Zu den Realrechten: Göschke, S. 12.

[24] Kreisschreiben des Zürcherischen Obergerichtes an die Grundbuchämter des Kantons Zürich vom 23. April 1914. — Vergl. dazu: SJZ 10, S. 368, sowie Zürcherisches EG zum ZGB, §§ 49 ff.

[25] Dazio, S. 107 ff.

vereinbaren[26]. Innerhalb dieses Rahmens kann sich eine Dienstbarkeit über alles erstrecken, was dem herrschenden Grundstück oder dessen jeweiligen Eigentümer von Nutzen sein kann[27]. Auch hier zieht der Pertinenzcharakter dem selbständigen Alprecht gegenüber unüberschreitbare Schranken.

Infolge der bestehenden Unklarheiten mußte sich auch die Rechtsprechung mit der Natur dieser Rechte befassen, wobei es sich sowohl um die Alprechte wie um ihnen ähnliche Nutzungs- und Mitgliedschaftsrechte handelte.

Das Zürcher Obergericht hat in einem Gutachten erklärt, daß das Teilrecht bei den privatrechtlichen Korporationen die gleiche rechtliche Bedeutung habe, wie die Aktie, daß der Unterschied aber nur ein formeller sei, insofern, als die Aktie auf einen bestimmten Geldwert laute, während das Teilrecht durch die Nennung einer Quote umschrieben werde, und das komme materiell auf dasselbe heraus, da ja auch die Stellung des Aktionärs nur durch das Verhältnis seiner Aktienbeteiligung zu dem gesamten Aktienkapital bestimmt werde[28]. Dazu ist allerdings zu bemerken, daß bei der Aktiengesellschaft der Gewinn nur mittelbar, nämlich über die Gesellschaft ausgeschüttet wird. Bei den Alpkorporationen und den strukturell diesen ähnlichen Gebilden — wie den zürcherischen Holzkorporationen — geht dagegen der Gewinn direkt bei seiner Entstehung oder Auswertung in den Besitz des Berechtigten über. Eine vorbehaltlose Gleichstellung von Alprechten und Aktien ist deshalb fehl am Platze. Sie sind nicht gleichartig. Nach Auffassung des Zürcherischen Obergerichtes sind die Mitgliedschaftsrechte durch einen Grundbucheintrag nicht dinglich geworden. Sicher werden heute diese Rechte nur nach kantonalem Recht eingetragen und ebenso betrifft ZGB Art. 59 nur das personenrechtliche, nicht aber das sachenrechtliche Element. Haben solche Rechte jedoch früher einmal dinglichen Charakter gehabt, kann dieser ihnen nicht einfach wieder genommen werden.

Nach Maßgabe des kantonalen Rechtes können die Korporationsanteilrechte im Grundbuch eingetragen werden. Das Interesse an einem solchen Eintrag fehlt allerdings gelegentlich. Die für solche Rechte geschaffenen Register kantonalrechtlicher Natur haben diesem Zustand teilweise abgeholfen, wenn auch weitgehend aus anderen Gründen als jenen, welche der Grundbuchführung nach eidgenössischem Recht zugrundeliegen. Das eidgenössische Grundbuch will die Rechtssicherheit gewährleisten, während die kantonalen Register vor allem durch steuerpolitische Überlegungen diktiert

---

[26] Tuor Peter, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 5. Aufl., Zürich 1948; S. 550.
[27] ZGB Art. 730.
[28] Amtsblatt des Kantons Zürich, 1915, S. 575.

werden. Die Wirkung der Alprechts- und Alpseybücher richtet sich entsprechend ihrer kantonal-rechtlichen Natur nach kantonalem Recht [29].

Die Selbständigkeit, das hervorragende Merkmal der eigentlichen Alprechte, ist nicht gegeben bei den sogenannten Realgemeinden, bei denen das Alprecht an das Eigentum einer bestimmten Liegenschaft gebunden ist [30]. Ebenso fehlt sie bei jenen Personalgemeinden, wo das Recht nur vererbt werden kann, oder wo es an eine Mitgliedschaft gebunden ist, welche nur nach personenrechtlichen Bestimmungen erworben wird [31]. Die Selbständigkeit des Rechtes schließt jedoch gewisse Beschränkungen, welche der Selbstschutz der Korporation erfordert, nicht aus. Deshalb kann die Veräußerung eines eigentlichen Alprechtes beispielsweise auf einen gewissen Personenkreis beschränkt sein: Landwirte, Ortsbürger, Einheimische [32].

Wo das Alprecht nur auf bestimmte Zeit oder auf Zusehen hin vergeben wird, fehlt ihm die Dauer; es ist in diesem Falle kein selbständiges und dauerndes Recht.

Selbständige und dauernde Rechte des Bundeszivilrechtes sowie des kantonalen Privatrechtes (Korporationsanteile) und des kantonalen und des eidgenössischen öffentlichen Rechtes (verliehene Wasserrechte) können Objekte grundeigentumsähnlicher Rechte sein, weil sie, wenn sie ins Grundbuch eingetragen sind, im Rechtsverkehr als Grundstücke behandelt werden [33]. Auch ein Alprecht kann also, wenn es selbständig und dauernd ist, sofern es nach kantonalem Recht als solches besteht und ins Grundbuch aufgenommen wurde, im Rechtsverkehr den Grundstücken gleichgestellt werden [34].

In diesem Falle präsentiert sich das eigentliche Alprecht als ein in das Grundbuch aufgenommenes, selbständiges und dauerndes, beschränkt dingliches Recht, welches weder zugunsten einer bestimmten Person, noch zugunsten eines bestimmten Grundstückes begründet wurde, auf Dauer berechnet ist und als solches eine selbständige Existenz im Eigentum einer Person hat [35].

Bezeichnenderweise sehen diejenigen Kantone, in welchen die Alprechte von einer gewissen Bedeutung sind, diese Rechte seit jeher als grundbuchfähig an.

---

[29] Vergl. Homberger, S. 172.
[30] Vergl. Wagner R., S. 290.
[31] Homberger, S. 171.
[32] Homberger, S. 166.
[33] Vergl. Liver Peter, Kommentar zum ZGB, IV. Bd., 2. Teil, 2. Aufl., „Einleitung", N. 20.
[34] Vergl. Kasser, Das Recht der geseyeten Alpen im Kanton Bern, ZBJV, Jg. 60, S. 207.
[35] Vergl. Blumenstein Irene, Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, Zürich 1943, S. 134.

Anhand dieser verschiedenen Elemente ist das eigentliche Alprecht wie seine Abarten erkennbar. Meistens wird es sich um grundbuchlich erfaßte oder in ähnlichen Registern aufgezeichnete Alprechte handeln. Daneben können infolge der uneinheitlichen Behandlungsmethoden oder nur lückenhaften Eintragungen noch Alprechte bestehen, welche nicht durch solche Eintragungen erfaßt sind.

Wesentlich für das Alprecht als besonderes Steuerobjekt ist nicht die grundbuchliche Erfassung — diese ist von mehr praktischer Bedeutung für die Besteuerung —, sondern daß ein selbständiges, dauerndes, inhaltlich und umfänglich bemessenes oder bemeßbares Nutzungsrecht an einer Alp im Rahmen einer Korporation besteht.

§ 6 Das Steuersubjekt

I. Begriff und Bedeutung

Unter Steuersubjekt versteht man den Träger der Verpflichtungen, welche aus dem Steuerrechtsverhältnis als aus einem Schuldverhältnis und Veranlagungsverhältnis entspringen. Umgekehrt ist das Steuersubjekt auch Träger der damit verbundenen Befugnisse[36].

Die Möglichkeit, Befugnisse und Pflichten zu haben, setzt ihrerseits wiederum die Rechtsfähigkeit voraus, welche wenigstens begrifflich durch das Zivilrecht geordnet wird.

Steuersubjekt mit Bezug auf die Alprechte kann nach dem Willen des Gesetzgebers jede in steuerlicher Hinsicht rechtsfähige Person sein, welche am Alpeigentum einer als Rechtsperson anerkannten Korporation ein selbständiges, dauerndes Nutzungsrecht hat.

Feststellbar ist dieses Steuersubjekt hauptsächlich anhand der Eintragungen im Grundbuch oder den eigens für diese Rechte errichteten Alpbüchern und Alpseybüchern. Aus diesem Eintrag ergibt sich die Berechtigung. Er ist die Erscheinung eines zivilrechtlichen Verhältnisses. Demzufolge müssen diese Rechte jener Person zugerechnet werden, welche im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen ist. Wird diese Annahme nicht widerlegt, muß diese Person auch in Bezug auf die Steuern als Rechtssubjekt angesehen werden.

II. Rechtliche Zusammenhänge

1. Allgemeines

Da die Alpkorporation Steuersubjekt sein kann für ihr Eigentum, während der daran nutzungsberechtigte Alprechtsbesitzer ebenfalls Steuersubjekt ist, treffen sich die Interessen beider als Eigentümer

[36] Vergl. Blumenstein E., System, S. 35 ff.

und als Nutznießer an demselben Objekt. Alpberechtigte und Korporationsmitglieder sind zudem durchwegs identisch.

Diese rechtlichen und wirtschaftlichen Zusammenhänge führen in der Besteuerung der Alpen und Alprechte zu Überschneidungen, sofern nicht die Rechtsverhältnisse und die ökonomischen Auswirkungen sorgfältig beachtet und berücksichtigt werden. Namentlich um das sich ergebende Problem der Betrachtungsweise zu lösen, aber auch um die Steuersubjektivität des Alpberechtigten überhaupt abzuklären, müssen die Rechtsverhältnisse, welche an den Korporationsalpen bestehen, klargestellt werden. Dies ist umso notwendiger, als sich sämtliche Eigentumsformen an den Alpen finden lassen, so daß die Abgrenzungen erschwert sind.

Dem Begriff des eigentlichen Alprechtes entsprechend ist für die Steuersubjektivität des Alpberechtigten materiell vorausgesetzt, daß die genutzte Alp Eigentum einer selbständigen Rechtsperson ist. Sobald an Stelle einer natürlichen Person ein anderer Rechtsträger auftritt, wird auch die Besteuerung komplizierter. Namentlich kommt es darauf an, ob es sich nur um eine vertragliche oder gesetzliche Personenverbindung handelt, um eine juristische Person, oder sogar um eine jener Zwischenformen, wie sie das Obligationenrecht kennt, indem es gewissen Gebilden eine teilweise Rechtsfähigkeit zubilligt.

Wo Personenmehrheiten, mit oder ohne zuerkannter Rechtspersönlichkeit, Träger des Alpeigentums sind, nennt man sie in der Umgangssprache „Alpgenossenschaft", „Alpkorporation", „Alpgemeinde", „Berggemeinde", „Rechtsamegemeinde". Diese Bezeichnungen bedeuten aber keineswegs immer dasselbe wie die entsprechenden Begriffe in unserem Privatrecht. Insbesondere ist zu unterscheiden zwischen den Miteigentums- und Gesamteigentumsverhältnissen einerseits und den juristischen Personen anderseits.

Das Recht des Miteigentümers ist ein selbständiges Vermögensrecht, welches einer Person zusteht. Es ist ein für sich bestehendes Eigentum, und die Miteigentümer [37] zusammen bilden keine juristische Person [38]. Da die Steuerpflicht immer ein Subjekt voraussetzt, das wenigstens in Bezug auf dieses Rechtsverhältnis rechtsfähig ist, fallen auch bloße Gesamthandverhältnisse nicht darunter. Die Anteile am Miteigentum und Gesamteigentum sind nur die wirtschaftliche Erscheinung einer besonderen Eigentumsform.

Eine Steuerpflicht für Gesamteigentum und Miteigentum wird nicht statuiert, weil kein integriertes Gemeinschaftsvermögen vor-

---

[37] Miteigentum: ZGB Art. 646 ff.

[38] Bern kennt Miteigentum an Alpen als Folge gewisser Mitgliedschaftsrechte: Ruedin, S. 62, und EG zum ZGB Art. 106 Abs. 2.
In St. Gallen wurden vor 1912 die Mitglieder vieler Alpgenossenschaften als Miteigentümer angesehen.

handen ist, das betreibungsrechtlich erfaßbar wäre [39]. Bei diesen Eigentumsformen sind daher nur die Beteiligten nach Maßgabe ihrer Anteile steuerpflichtig. Obwohl solche Anteile an Alpen in der Umgangssprache gelegentlich ebenfalls Alprechte genannt werden, sind sie es nicht im eigentlichen Sinn des Wortes, denn sie sind keine selbständigen Nutzungsrechte an fremdem Eigentum.

Bloße Miteigentums- und Gesamteigentumsverhältnisse sind deshalb für die Besteuerung der Alprechte nur von Belang, sofern sich die Grenzen gegenüber der Alpkorporation nicht leicht ziehen lassen. Dies ist namentlich dort der Fall, wo der Gedanke an das sogenannte körperschaftliche Gesamteigentum noch lebendig ist [40].

2. Die Rechtsnatur der Alpkorporationen

Die Existenz von eigentlichen Alprechten und damit die prinzipielle Steuersubjektivität der Alpberechtigten steht und fällt mit der Rechtsnatur des Alpeigentümers. Die jurisische Persönlichkeit der Alpkorporation, welche ihr die Fähigkeit gibt, Eigentum an einer Alp zu haben, ist die conditio sine qua non für den Bestand von Alprechten. Deshalb führt jede Diskussion über die mögliche oder tatsächliche Steuersubjektivität der Alpberechtigten wie der Alpkorporationen auf die Frage nach der rechtlichen Natur des Eigentümers an der genutzten Alp zurück.

In den einzelnen Kantonen hat sich das EG zum ZGB [41] mit der juristischen Persönlichkeit dieser meist uralten Gebilde zu befassen, seitdem das Zivilrecht in der Schweiz vereinheitlicht wurde. Schon die Expertenkommission wies darauf hin, daß vor allem die Genossenschaften am Boden zu den Verbänden des alten Agrarrechtes zählen [42]. Das Eidgenössische Justizdepartement hat in einem Memorial den Kantonen empfohlen, in den Einführungsgesetzen diesen Verbänden, zu denen u.a. die Alpgenossenschaften und Rechtsamegemeinden gehören, ausdrücklich die juristische Persönlichkeit zuzuerkennen [43].

Nicht alle Kantonsgebiete umfassen Alpen; solche Kantone haben deshalb auch keine gesetzliche Regelung für die Alpkorporationen treffen müssen. Andere Kantone wiederum kennen zwar Alpkorporationen, nennen sie aber ihrer verhältnismäßig geringen Bedeutung oder besonderen Struktur wegen nicht speziell. Wo sie jedoch von besonderer Bedeutung sind, werden sie ausdrücklich eingeordnet.

---

[39] Blumenstein E., Steuerrecht, S. 75 ff.
[40] So heute noch bei: Liver, S. 295; Göschke, S. 10.
[41] Gemäß Art. 59 Abs. 3 ZGB.
[42] Vergl. Weiss, 1922/1937, Nr. 786 und 788.
[43] Bundesblatt 1908, IV, 515.

So bestimmt der Kanton Bern in dieser Hinsicht:

„... Rechtsamegemeinden und Alpgenossenschaften und dergleichen dem kantonalen Rechte unterstellte Körperschaften erhalten das Recht der Persönlichkeit ohne Eintragung ins Handelsregister durch die Genehmigung ihrer Statuten und Reglemente seitens des Regierungsrates. — Schon bestehende derartige Körperschaften werden als juristische Personen anerkannt".[44]

Der Kanton St. Gallen hat eine ähnliche Regelung getroffen:

„Geschlechter-, Hofstatt- und andere Korporationen, die für bleibende Zwecke gewidmetes, unteilbares Vermögen an Grundeigentum besitzen, z.B. Wald-, Torf-, Allmend- und Alpkorporationen gelten als privatrechtliche Korporationen des kantonalen Rechtes im Sinne von ZGB Art. 59 Abs. 3.

Diese Korporationen erhalten juristische Persönlichkeit mit der Genehmigung ihrer Statuten durch das zuständige Departement. Korporationen dieser Art, die schon am 1. Januar 1912 bestanden haben, werden als juristische Personen ohne weiteres anerkannt. Sie haben jedoch ihre Statuten dem Departemente zur Genehmigung einzureichen. Dieses kann ihnen unter Strafandrohung Frist ansetzen. — Der Regierungsrat entscheidet im Einzelfalle, ob es sich um eine privatrechtliche Korporation kantonalen Rechtes handelt".[45]

Aus der Gerichtspraxis sei noch erwähnt, daß in der Folge das Bundesgericht eine bernische Weidegenossenschaft[46] und die bernische Rekurskommission eine bernische Rechtsamegemeinde, d.h., einen Verband von Anteilhabern — in concreto an Waldungen — als juristische Person nach bernischem Recht anerkannt haben[47].

Bei den Korporationen des öffentlichen Rechtes hängt die Mitgliedschaft vorwiegend von Bedingungen mehr politischen Charakters ab, wie etwa vom Bürgerrecht oder vom Wohnsitz. Bei den Korporationen des privaten Rechtes dagegen ist die Mitgliedschaft hinsichtlich Erwerb, Inhalt und Verlust nach freieren Grundsätzen geordnet, so daß namentlich die Nutzungsrechte am Eigentum der Alpkorporationen selbständig und dauernd sein können: Diese Anteilrechte dürfen mehr oder weniger frei verkauft oder sonstwie übertragen werden, und es sind diesbezüglich keine nennenswerten Einschränkungsbestimmungen aufgestellt[48], wie dies bei den öffentlich-rechtlichen Korporationen und deren Anteilen der Fall ist.

---

[44] Bern, EG zum ZGB Art. 20.

[45] St. Gallen, EG zum ZGB Art. 44 (neuerdings eingeordnet im OG, Art. 219).

[46] BGE 46 II 20 (idem: Praxis IX 24).

[47] Weiss, 1922/1937, Nr. 789; und ASA VI, 205 ff., 229 ff.

[48] Die Veräußerlichkeit der Alprechte ist ausdrücklich bestätigt in: BE, EG zum ZGB, Art. 105, — FR, EG zum ZGB, Art. 29; — GR, EG zum ZGB, Art. 41, — ZH, EG zum ZGB, § 54.

Hier ist der Nutzungsberechtigte ein Alprechtsbesitzer im eigentlichen Sinne des Wortes. Nach dem Willen des Gesetzgebers kann sich konsequenterweise die Steuersubjektivität des Berechtigten für seinen Nutzungsanteil ergeben. Grundsätzlich ist im schweizerischen Steuerrecht der Alpberechtigte denn auch Steuersubjekt, wenn auch die Anwendung dieses Prinzipes noch auf praktische Schwierigkeiten stößt [49].

Trotz der klaren bundesrechtlichen und kantonalen Bestimmungen ist die Diskussion über die Eigentums- und Nutzungsverhältnisse an den Korporationsalpen nicht verstummt, sondern gelegentlich sogar wieder sehr heftig aufgeflammt. Der Gedanke an die Rechtsverhältnisse aus der Zeit vor der Einführung des Zivilgesetzbuches von 1912 hat sich teilweise hartnäckig erhalten und namhafte Verfechter gefunden. Die Rechtspersönlichkeit mancher Alpkorporationen wurde unter Berufung auf das alte Recht in Frage gestellt, oder dann wurde ihr wenigstens das Eigentum an der Alp abgesprochen.

Wenn Heusler schreibt [50], es handle sich bei den Teilrechten der Genossen gegenüber der Genossenschaft nicht um iura in re alinea, so war das zu seiner Zeit im alten deutschen Rechtssystem möglich.

Wenn jedoch Göschke [51] diesen Gedanken übernimmt, nachdem das ZGB eingeführt wurde, ist dies unangebracht, denn unser geltendes Recht kennt kein Eigentum mehr, an dem die Eigentumsbefugnisse teils der Korporation, teils den Korporationsmitgliedern zustehen.

Liver [52] führt in dieser Hinsicht aus:

> „Daß das eidgenössische Recht das körperschaftliche Gesamteigentum nicht kennt und nicht zuläßt, steht freilich fest. Aber daraus folgt nicht, daß es auch den Kantonen verwehrt wäre, das Eigentum der Genossenschaften mit Teilrechten in diesem Sinne zu gestalten, denn sie sind zur gesetzlichen Regelung dieser Verhältnisse gemäß Art. 59 Abs. 3 und Art. 796 Abs. 2 ZGB zuständig."

Eine derartige Auslegung der genannten Artikel geht entschieden zu weit. Der Bundesgesetzgeber wollte damit ohne Zweifel nicht die alten Formen, welche er gerade abgeschafft hat, über diesen Umweg doch weiterhin zulassen. Es ging ihm vielmehr darum, die Einordnung dieser historischen Gebilde ins neue Rechtssystem den Kantonen anheimzustellen, um damit den örtlichen Verhältnissen mehr Rechnung tragen zu können. In diesem Sinne haben denn

[49] Vergl. Blumenstein E., Steuerrecht, S 188 ff.
[50] Heusler, Institutionen, Bd. I, S. 296.
[51] Göschke, S. 10.
[52] Liver, S. 295.

auch die kantonalen EG zum ZGB lediglich die Überführung und Einordnung dieser Körperschaften ins neue Recht geregelt. Daß diese alten Formen, entgegen Göschke und Liver, im geltenden Recht keinen Platz mehr haben, hat auch das Bundesgericht mit Bezug auf eine bernische Alpgenossenschaft mit aller Deutlichkeit ausgesprochen: [53]

> „Diese Gestaltung der Eigentumsrechte — entweder Miteigentum der Berechtigten oder Alleineigentum einer aus ihnen gebildeten Korporation — ist die einzig mögliche, denn das schweizerische Recht kennt eine Eigentumsgemeinschaft zwischen Körperschaft und Genossen [54], die den einen Teil der Eigentumsbefugnisse der Korporation, den andern den Berechtigten zuweist, nicht."

Denn auch der bernische Gesetzgeber hat

> „... auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des ZGB das bisherige, die Rechtsverhältnisse an den Alpen beschlagende kantonale Recht abgeändert und die bis dahin bezüglich der rechtlichen Natur der Kuhrechte bestehenden Unklarheiten beseitigt. Nach dem bernischen EG zum ZGB (Art. 106) gelten diejenigen Kuhrechte, die vor dem 1. Jan. 1912 als Miteigentumsanteile behandelt wurden, von diesem Zeitpunkte an als Kuhrechte im Sinne von Art. 105 EG, d.h., als Kuhrechte, die durch Eintrag im Seybuch veräußert und verpfändet werden, und nach EG Art. 104 Abs. 1 ist für Alpen, die in Kuhrechte eingeteilt sind, grundsätzlich ein Seybuch zu führen, das einen Bestandteil des Grundbuches bildet. Eine Ausnahme ist nur insofern zulässig, als nach Art. 106 Abs. 2 EG, wenn an der Alp weniger als sechs Anteilsberechtigte [55] vorhanden sind, durch Beschluß von 2/3 der Anteilhaber, die zugleich über 2/3 der Kuhrechte verfügen müssen, auf die Führung des Seybuches verzichtet werden kann, in welchem Falle die Rechtsverhältnisse an der Alp unter den Bestimmungen des Miteigentums stehen." [56]

Selbst Heusler war übrigens schon der Ansicht, daß die Rechtspersönlichkeit der Alpkorporationen und deren Eigentümerbefugnisse über alle andern Verhältnisse hinausragten. Nach ihm finden wir nämlich in diesen Genossenschaften ein Prinzip wirk-

---

[53] BGE 46 II 22 / Praxis X, Nr. 24.

[54] Wie sie von Gierke, Bd. I, S. 666, 616, und Bd. II, S. 382 unter der Bezeichnung körperschaftliche Gesamteigentum für Agrargenossenschaften angenommen wird. Dazu auch: Bühlmann, Das ZGB im Kanton Bern, S. 327 ff. Wagner R., ZBJV, Bd. 51, S. 227.

[55] Hier liegt ein Irrtum vor, denn Art. 106 Abs. 2 des bernischen EG zum ZGB lautet an der betreffenden Stelle: „Sind nicht mehr als sechs Anteilhaber vorhanden...". Es sollte also im zitierten Entscheid richtigerweise heißen: „... wenn an der Alp nur sechs oder weniger...".

[56] BGE 46 II 22 / Praxis IX, Nr. 24.

sam, das schon bei den Markgenossenschaften und den Realgemeinden anzutreffen war: Mit jenen stimmen diese beschränkteren Genossenschaften darin überein, daß die Genossenschaft Eigentümerin des Grundes und Bodens ist, an welchem die Nutzung geübt wird, während bei den Realgemeinden die Vermögensbasis statt Grundeigentum Reallastberechtigung ist; mit den Realgemeinden teilen sie das Merkmal, daß die Mitgliedschaft rein dinglich durch den Besitz von Teilrechten bedingt wird. Er fährt dann fort:

> „Für die rechtliche Natur der Genossenschaft ist beides gleichgiltig; entscheidend ist, daß in allen Fällen die Gesamtheit als juristische Person über ihr Vermögen die freie Verfügung hat, und die Teilrechte der Genossen davon durchaus abhängig sind." [57]

[57] Heusler, Institutionen, Bd. I, S. 295/296.

3. Kapitel

Die Betrachtungsweise

§ 7 Das Problem

Daß Eigentum und Nutzung an einem Objekt zwei verschiedenen Personen zustehen, ist eine häufige Erscheinung. Bei den Alpkorporationen liegt jedoch ein besonderes Moment darin, daß eine Vielheit von natürlichen Personen eine Korporation bildet, welche ihrerseits als selbständige juristische Person das Eigentum an der Alp hat, während die Mitglieder als natürliche Personen Alpberechtigte sind. Die Gesamtheit der Korporationsmitglieder und die Gesamtheit der am Korporationsgut Nutzungsberechtigten sind somit identisch. Indirekt trifft daher in wirtschaftlicher Hinsicht das, was sich auf die Korporation als solche bezieht, anteilsmäßig die nutzungsberechtigten Korporationsmitglieder ebenfalls.

Unter anderem resultiert daraus zwar keine juristische, wohl aber eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, und es stellt sich die Frage, wie sich der Fiskus dieser Tatsache gegenüber verhält. Da sich Steuerpflichtige und Steuerbehörden in diesem Punkte nicht immer einig waren, weil sie entgegengesetzte Interessen hatten, mußte sich auch schon die Rechtsprechung mit derartigen Differenzen befassen. Bei dieser Gelegenheit wurden die gesamten wirtschaftlichen und rechtlichen Zusammenhänge eingehend überprüft und abgewogen. Insbesondere zeigte es sich, daß die Ansichten sowohl über die rechtlichen Verhältnisse der Alpkorporationen wie auch über die anzuwendende Betrachtungsweise auseinandergingen.

Da eine uneingeschränkte Besteuerung sowohl der Alp als auch der daran bestehenden Nutzungsrechte der Korporationsmitglieder wirtschaftlich auf dieselben natürlichen Personen zurückfällt, wurde die Möglichkeit erwogen, statt der juristischen Betrachtungsweise, welche eine solche wirtschaftliche Doppelbesteuerung zuläßt, die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden.

Grundsätzlich hat die Auslegung der zivilrechtlichen Begriffe, welche im Steuerrecht verwendet werden, nach den gleichen Regeln zu erfolgen, wie die aller andern Steuerbegriffe. Der zivilrechtliche und der steuerrechtliche Eigentumsbegriff werden in ihren Kollisionen vorerst bei Steuerumgehungen erwähnt [1]. Entscheidend ist, ob eine Verschiedenheit der Rechtsträger in Bezug auf die Steuer-

[1] Ruedin, S.81.

pflicht nur dann anzunehmen sei, wenn zivilrechtlich zwei natürliche oder juristische Personen vorliegen, welche in gewissem Maße Rechte an der gleichen Sache haben. Weiter muß geprüft werden, ob entgegen der zivilrechtlichen Verschiedenheit eine gewisse wirtschaftliche Identität der Beteiligten steuerrechtlich berücksichtigt werden darf. Die bloße wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist nicht bundesrechtswidrig.

Vorherrschend bei der Auslegung [2] der juristischen Begriffe ist der Zweck, zu dem eine Norm geschaffen ist [3]. Im Steuerrecht herrscht nun zweifellos der wirtschaftliche Zweck vor: Die Beschaffung von Geldmitteln für das Gemeinwesen. Die Tendenz, einen privatrechtlichen Begriff wirtschaftlich zu interpretieren, wäre also im Steuerrecht am ehesten gerechtfertigt. Wo das Steuerrecht noch besondere nichtwirtschaftliche Zwecke verfolgen will, also bei den sogenannten Zweck- und Gemengesteuern, hat ein privatrechtlicher Begriff zweifellos denselben Sinn wie im Privatrecht, vor allem bei der Rechtsverkehrsteuer [4].

Prinzipiell verlangt die Rechtssicherheit, daß am klaren Wortlaut des Gesetzes festgehalten wird. Darnach hat nach der herrschenden Auffassung ein Gesetzesausdruck auch im Steuerrecht jene Bedeutung, welche er in der Rechtssprache überhaupt hat.

Zweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wäre nach Ruedin:

> „... die klare Erfassung der Lebenserscheinungen in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung, anderseits volle Verwirklichung der wirtschaftlichen Zwecke der Steuergesetze, unter Beachtung des klaren Gesetzestextes." [5]

Eines der umstrittenen Gebiete in der Kontroverse über die wirtschaftliche oder juristische Betrachtungsweise ist die Verteilung der Steuerlasten zwischen der Alpkorporation als Eigentümerin einerseits und den Alpberechtigten als Nutzungsberechtigten an der Alp anderseits. Aus Organisationsgründen befindet sich hier das Eigentum in der Hand einer juristischen Person, welche ihrerseits als Mitglieder die Nutzungsberechtigten hat, deren Nutzungsrechte zusammen den wirtschaftlichen Wert der Alp in gewissem Ausmaße erschöpfen.

---

[2] Zur Auslegungspraxis des Bundesgerichtes, vergl. Germann, Grundsätze der Gesetzesauslegung, ZSR, NF, Bd. 43 (1929), S. 193 ff. — und über „Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht": Blumenstein E., (Festgabe Eugen Huber, Bern 1919) S. 203 ff.

[3] Jellinek Walter, Verwaltungsrecht, 1928, S. 141 ff.: Zur Frage der Gesetzesauslegung.

[4] Ruedin, S. 21.

[5] Ruedin, S. 25.

Grundsätzlich sind die privatrechtlichen Korporationen, welche dem kantonalen Rechte unterstellt sind und Vermögen besitzen, steuerpflichtig [6]. Steht die subjektive Steuerpflicht fest, bleibt zu prüfen, was steuerlich an Einkommen und Vermögen erfaßt werden kann. Daher stellt sich die Frage, wieweit das Vermögen der Alpkorporation, das rechtlich ihr zusteht und wirtschaftlich durch die Alpberechtigten genutzt wird, als solches besteuert werden kann.

Gegenstand der Vermögenssteuer ist allgemein das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen, das heißt, die Gesamtheit der ihm privatrechtlich zustehenden Sachen und geldwerten Rechte [7]. Da sich insbesondere bei Sachen die Zugehörigkeit zum Vermögen einer Person im Eigentum ausdrückt, ist zu untersuchen, ob und wie weit die Alp im Eigentum einer Alpgenossenschaft steht oder allenfalls in jenem der Alpberechtigten. Wo ein Eigentum der Mitglieder dieser Korporation an der Alp besteht, kann kein Eigentum der Korporation bestehen.

Stellt man einzig auf den Grundbucheintrag ab, so müßte als Eigentümerin der Alp nach heutigem Recht durchwegs die Alpkorporation angesehen werden, sofern sie als solche im Grundbuch eingetragen ist. In der Regel ist dies der Fall. Das auf ihren Namen eingetragene Grundeigentum ist folglich ihrem steuerbaren Vermögen gemäß den gesetzlichen Vorschriften anzurechnen.

Das Vermögen der Alpkorporationen besteht in erster Linie aus dem Grundeigentum am Alpgrundstück, dann aber auch namentlich aus den Alpgebäuden, sofern diese korporationseigen sind.

Auf Grund dieser Rechtslage wird sowohl das Korporationsvermögen als auch die daran bestehenden Nutzungsrechte besteuert. Die Verfechter der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind damit nicht einverstanden und lehnen die Besteuerung des Korporationseigentums in dem Umfange ab, als daran Alprechte bestehen. Nach ihrer Ansicht hätten die Korporationen in diesem Ausmaße gar kein Eigentum, beziehungsweise ihr juristisches Eigentum wäre wirtschaftlich gar nicht als solches anzusehen.

---

[6] Vergl. St. Gallen, StG Art. 55 ff.

[7] In diesem Sinne z. B. Steuer-Revue, Monatsschrift für das gesamte Steuerwesen von Bund und Kantonen, vereinigt mit Wirtschafts- und Steuerzeitung, Bern, seit 1946; 1949, S. 319.

§ 8 Die beiden Gesichtspunkte und ihre Kritik

I. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise

Das Eigentum einer Alpkorporation setzt sich typischerweise zusammen aus Land als Grundlage, an dem die Nutzungsrechte der Mitglieder bestehen. Oft haben nur die Nutzungsrechte einzelner eine Einschätzung erfahren, weil dafür die privaten Berechtigten steuerpflichtig sind, während für die häufig noch der Korporation als solcher zustehenden Kuhrechte [8] mancherorts gar keine Grundsteuerschatzung besteht [9]. Die Steuergesetze der neueren Zeit schreiben zur Erfassung eines Grundstückes als Steuerobjekt zum Teil eine amtliche Bewertung vor, für deren Vornahme eine Schatzungskommission vorgesehen ist, zum Teil wird nur die Durchführung dieser Schatzung als solcher geregelt [10]. Solange diese Schatzung nicht vorgesehen war, konnte wiederum die bisherige Grundsteuerschatzung als weiterhin zu übernehmender amtlicher Wert gelten [11].

Eine Bewertungsregel, wie sie WStB Art. 31 aufstellt, gibt es nicht in allen kantonalen Rechten. Wenn in einem solchen Falle beispielsweise die kantonale Steuerverwaltung für das eidgenössische Wehropfer oder die Wehrsteuer einfach durch die Multiplizierung des Wertes des einzelnen Nutzungsrechtes eine Grundstückschatzung für die Alp konstruierte, wie das einzelne Steuerveranlagungsbehörden für ihre Zwecke noch heute praktizieren, wäre dies ungesetzlich. Außerdem müßte daraus eine Steuerverteilung und eine Steuerbelastung entstehen, welche die Verfechter der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gar nicht befriedigen könnte.

Gerade aus dieser Veranlagung heraus entsteht eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Mit einem derartigen Fall hatte sich die Bernische Rekurskommission zu befassen [12]. Sie kam, mit Rücksicht auf die historische Entwicklung und die wirtschaftliche Struktur der in Alprechte „aufgeteilten" Alpen zur Ansicht, daß in diesem Falle die wirtschaftliche Betrachtungsweise gerechtfertigt sei, selbst wenn der Gesetzestext dies nicht zulassen würde.

Die Bernische Rekurskommission ging davon aus, daß man zu Recht diesen speziellen Verhältnissen, welche die Alpkorporationen aufweisen, Rechnung trage, und eine Auseinanderhaltung der Ei-

---

[8] Zu den korporationseigenen Kuhrechten zählen namentlich die sogenannten Armenrechte, welche die Genossenschaft jedes Jahr neu vergeben kann. In Grabs und Gams werden sie alljährlich versteigert. Vergl. Litscher, S. 78.

[9] Diese Tatsache ist vor allem darauf zurückzuführen, daß es sich durchwegs um geringe Werte handelt, welche steuerfrei sind (SG, StG Art. 43 Abs. 1: Vermögen unter Fr. 1 000.—).

[10] Vergl.: SG, GWO Art. 4 und 11; BE, StG Art. 53 und 109.

[11] BE, StG Art. 227.

[12] MBVN, 1946/47, Bd. 44-45, Entscheid Nr. 76, S. 186 ff.

gentumsbegriffe im formal-juristischen Sinne einerseits und im wirtschaftlichen, „tatsächlichen" Sinne anderseits sei als angebracht zu erachten. Folgen wir einigen Erwägungen des genannten Entscheides:

Bis zum Erlaß des ZGB und der kantonalen Einführungsgesetze dazu im Jahre 1912 sei die Rechtsnatur der Alpkorporationen umstritten gewesen [13], und erst dann hätten die kantonalen Einführungsgesetze wenigstens in dieser Hinsicht Abhilfe geeschaffen. Es habe damals noch weitgehend die Auffassung geherrscht, daß der Rechtszustand wenigstens ursprünglich als Miteigentum oder Gesamteigentum anzusehen war, so daß die Alprechte nur mit Miteigentums- oder Gesamteigentumscharakter zu erklären gewesen wären. Durch die Inkraftsetzung des ZGB, bzw. durch die Einordnung der Alpkorporationen in das Gefüge der juristischen Personen habe die innere, materielle Natur der Alprechte und die Stellung des einzelnen Berechtigten keine Änderung erfahren. Obwohl heute eine solche Korporation im Grundbuch als Eigentümerin einer in Alprechte „aufgeteilten" Alp eingetragen sei, hätten diese Alprechte doch dinglichen Charakter. — Die Dinglichkeit der Alprechte ist jedoch nicht einwandfrei beweisbar. Dies geht schon daraus hervor, daß eine Korporation unbeachtet der Rechte einzelner Mitglieder über ihr Eigentum verfügen kann [14]. Das Eigentum als solches kann der Alp ebenfalls nicht mehr abgestritten werden.

Soweit der Alpkorporation als solcher keine Alprechte mehr zustehen — so nimmt die Berner Rekurskommission weiter an —, schließe die Gesamtheit der Nutzungsrechte die wirtschaftliche Substanz des Alpgrundstückes aber trotzdem in sich. Den Alprechten gegenüber bilde entsprechend das Eigentum der Alpkorporation an der Alp nur eine nuda proprietas, sofern man das rein wirtschaftlich beurteile. Das Eigentum sei nämlich mit den meist wohlerworbenen Nutzungsrechten der einzelnen Korporationsmitglieder belastet. Es sei daher nur noch ein hohler Begriff, denn nicht die Korporation als solche ziehe den Nutzen, und der Berechtigte habe nicht etwa Anspruch auf einen Teil dieses Nutzens, sondern dem Alpberechtigten stehe das Nutzungsrecht in einem genau festgesetzten Maße, nach Kuheinheiten berechnet, direkt zu. Darin liege ein wesentlicher Unterschied gegenüber den Wirtschaftsverbänden des Privatrechtes, wo der Ertrag dem einzelnen Mitglied nur über den Weg der juristischen Person zufließe [15]. Tatsächlich gehe der Alpnutzen direkt bei seiner Entstehung in das Vermögen des Be-

---

[13] Vergl. Gierke, Bd. I, S. 617 und Bd. II, S. 382.

[14] Vergl. Weiss, Entscheide zu Art. 59 Abs. 3 ZGB.

[15] Heusler, Institutionen, Bd. I, S. 294, gibt eine enge Verwandtschaft der Alpgenossenschaft mit der A.-G. zu. Eine Gleichsetzung lehnt er ab.

rechtigten über. Die Korporation ziehe aber trotzdem keinen Weidzins von den Alpgenossen [16].

Man könne daher zum Schlusse kommen, die Alpkorporation führe überhaupt nicht selber einen wirtschaftlichen Betrieb, der einen Gewinn abwirft, und sie könne deshalb auch nicht mit Genossenschaften anderer Art [17] verglichen werden. Im Gegensatz zum Aktionär habe somit der Alpberechtigte durchaus nicht nur einen gewöhnlichen, persönlichen Anspruch auf den Anteil am Gewinn. Es stehen ihm vielmehr bereits ein dinglicher (!) Anspruch auf die Alp zu. In diesem Sinne spreche auch die einschlägige Literatur [18] nicht nur von einem Mitgliedschaftsrecht, sondern stets auch von einem Nutzungsrecht des einzelnen Mitgliedes.

Das Nutzungsrecht bilde nach den meisten Einführungsgesetzen zum ZGB ein selbständiges, verkehrsfähiges Recht, welches vom Nutzungsberechtigten allerdings oft nur unter besonderen Voraussetzungen veräußert, verpfändet und belastet werden könne [19]. Diese Bestimmungen dienten der Erhaltung und dem Selbstschutz der Alpkorporation und ihres Zweckes. Wirtschaftlich habe sonst der Alpberechtigte die Stellung eines „wirtschaftlichen Eigentümers" der Alp inne, weil er in den Schranken der Rechtsordnung über seinen „Alpanteil" wie ein Eigentümer verfügen könne. Der Nutzungsberechtigte sei somit wirtschaftlich ungefähr einem Eigentümer gleichgestellt und übe eine dem Eigentümer gleiche Dispositionsbefugnis über seinen Anteil aus. Damit werde das Eigentum der Korporation an der Alp sowohl rechtlich, wie im besonderen auch wirtschaftlich eingeschränkt, was dazu führe, daß auch der Vermögenswert des Grundstückes zufolge der anhaftenden dinglichen Nutzungsrechte der Alpberechtigten derart vermindert werde, daß in dieser Hinsicht von einer Wertlosigkeit des formalrechtlichen Eigentums der Alpkorporation gesprochen werden könne.

Auf Grund dieser Argumentierung kommt dann die Berner Rekurskommission für die Besteuerung zu folgender Ansicht: Betrachte man die Alp als ein vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienendes Grundstück, so müßte der im gesetzlich vorgeschriebenen Bewertungsverfahren festgesetzte Ertragswert [20] oder noch andere Faktoren maßgeblich sein [21]. — Gerade die von den Steuerverwaltungen oft praktizierte Bewertung der Alp durch Multiplikation der einzelnen an dem zu bewertenden Alpgrundstück

---

[16] Die Entschädigung für den Hirtenlohn hat damit nichts zu tun.

[17] Wie sie die Landwirtschaft in verschiedenen Formen und zu unterschiedlichen Zwecken kennt, z. B. Käserei- und Konsumgenossenschaften.

[18] Damit soll wohl vor allem auf K a s s e r und W a g n e r R. hingewiesen werden.

[19] Vergl. S. 50, N. 48, und SG, EG zum ZGB Art. 187.

[20] BE, StG Art. 53, 54 und 107.

[21] Z. B. SG, GVO Art. 15 ff.

bestehenden Kuhrechte mit dem pro Recht angesetzten Wert könnte darauf hinweisen, daß eben nur die einzelnen Nutzungsrechte einen wirtschaftlichen Wert repräsentieren und daß daher die Inhaber dieser Nutzungsrechte wirtschaftlich als Eigentümer dieser Alp anzusehen wären. Stehen sämtliche Kuhrechte an der Alp einzelnen Alpberechtigten zu, dann stünde folglich allen Nutzungsberechtigten zusammen die ganze wirtschaftliche Nutzung an der Alp zu.

Da alle Befugnisse, welche auf den Bezug des Nutzens abzielen, dem Nutzungsberechtigten kraft seines dinglichen Nutzungsrechtes zukämen, bestehe eine Situation, die in wirtschaftlicher Hinsicht jener des Miteigentums sehr nahe komme, denn der Nutzen, den das Weideland abwerfe, sei der Hauptnutzen.

Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise dient ferner die ganze Organisation der Alpgenossenschaften nur dazu, das selbständige Nutzungsrecht der einzelnen Mitglieder zu erhalten. Die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung der Alpgenossenschaft ist wesentlich nur im Hinblick auf die Ermöglichung der Wirtschaftspolizei [22] zu erklären und erweist sich dann für das Steuerrecht als dem Inhalt der Rechte und der wirtschaftlichen Gegebenheiten weitgehend unangemessen. In einer solchen Situation erblicken nun die Verfechter der wirtschaftlichen Betrachtungsweise einen Zustand, der ein Abweichen von den äußeren, als formalistisch betrachteten Rechtsformen als angebracht erscheinen lasse.

Demgemäß sollte die Korporation, trotzdem sie gesetzliches Steuersubjekt ist, mangels Vorliegens eines genügenden steuerbaren Vermögensobjektes gar nicht besteuert werden, soweit das in ihrem Eigentum stehende Alpgrundstück mit Nutzungsrechten der Korporationsmitglieder belastet ist, denn für diese sind die einzelnen Korporationsmitglieder nach Maßgabe ihrer Kuhrechte nicht nur einkommens-, sondern auch vermögenssteuerpflichtig. Demgemäß würde nur für diejenigen Kuhrechte, welche in uneingeschränktem Eigentum der Alpkorporation selber stehen, wie auch für die korporationseigenen Alphütten noch eine Steuerpflicht aus innerer Rechtfertigung weiterbestehen.

Interessanterweise stützt sich die Berner Rekurskommission auch noch auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtes, denn dieses habe wiederholt erklärt und entschieden, daß eine Abweichung der steuerrechtlichen Betrachtungsweise von den Gestaltungen des bürgerlichen Rechtes unter bestimmten Umständen angezeigt sei, nämlich wenn Vermögenswerte nach dem privatrechtlichen Sachverhalt ei-

---

[22] Zur Wirtschaftspolizei der Alp gehören: Festsetzung der Alpauffahrt und der Alpabfahrt, Zäunungen, Überwachung des Viehbestandes zur Vermeidung einer Übernutzung u. dergl.

nem Dritten zustehen, aber wirtschaftlich der Verfügung und dem Genuß des Pflichtigen offenstehen und dieser wie ein Eigentümer darüber verfügen kann. Diese Auffassung wurde vom Bundesgericht jedoch nur unter besonders schweren Voraussetzungen vertreten: sie wäre demnach nur zulässig, wenn sonst über formaljuristische Konstruktionen eine unerlaubte Steuerumgehung zustande käme. Es führt dazu u.a. aus: [23]

„... ne serait ainsi justifiée que s'il était établi que la recourante n'a donné à l'entreprise ... la forme en laquelle elle se présente qu'en vue d'échapper à l'impôt ou d'alléger artificiellement ses charges fiscales... Tel serait le cas notamment:
a) si la recourante, pour obtenir le résultat visé, avait eu recours à un procédé insolite, — et,
b) si le procédé avait eu en fait pour résultat de procurer un allégement des charges fiscales."

Eine Alpkorporation stellt jedoch weder eine mißbräuchliche Wahl der Rechtsform, noch eine Wahl dieser Rechtsform zum Zwecke der Steuerumgehung dar, wie sie das Bundensgericht voraussetzt, um ausnahmsweise die wirtschaftliche Betrachtungsweise zuzulassen. Zu Unrecht kommt folglich die Berner Rekurskommission im erwähnten Falle zur Schlußfolgerung, die Alpkorporation müsse trotz des anderslautenden Gesetzes nicht im vollen Umfange, sondern nur nach Maßgabe der ihr uneingeschränkt zustehenden Kuhrechte als steuerpflichtig erklärt werden. Abgesehen davon, daß sie die rechtlichen Verhältnisse zu sehr an jene des Miteigentums und, materiell wenigstens, an jene des altrechtlichen körperschaftlichen Gesamteigentums angleicht, beruft sie sich auch zu Unrecht auf die Praxis des Bundesgerichtes, weil der Tatbestand des Mißbrauches einer Rechtsform nicht vorliegt.

II. Die juristische Betrachtungsweise

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verlangt, daß dem Wehropfer und der Wehrsteuer auch Alpgrundstücke, welche Korporationseigentum sind, unterworfen werden. Denn die Korporation sei Eigentümerin des im Grudbuch auf ihren Namen eingetragenen Alpgrundstückes und sei daher für dieses Eigentum steuerpflichtig. Daß aus Gründen wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine andere Behandlung in dieser Hinsicht einzutreten habe, ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes unzutreffend [24]. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise müsse auf jeden Fall beschränkt

---

[23] BGE 59 I 272 ff.: Société pour l'industrie de l'Aluminium contre Département des Finances du Canton du Valais.

[24] BGE 59 I S. 272 ff.

bleiben. Um die Rechtssicherheit nicht zu gefährden, ließ das Bundesgericht nur rein zivilrechtliche Überlegungen zu [25].

Nach Ansicht des Bundesgerichtes rechtfertigt sich bei den Alpkorporationen, an deren Eigentum Alprechte bestehen, ein Abweichen vom zivilrechtlichen Standpunkt nicht, denn die Kuhrechtsinhaber hätten weder rechtlich noch wirtschaftlich die Stellung von Eigentümern am Grundbesitz der Alpkorporation. Ihre Rechte wären Nutzungsrechte und als solche zu besteuern, während der Alpkorporation die Versteuerung des Eigentums verbleibe [26].

Weiter führt das Bundesgericht unter Bezugnahme auf den vorerwähnten Entscheid der Berner Rekurskommission aus: Wenn die Voraussetzungen erfüllt wären, unter denen es als zulässig erscheint, für die steuerrechtliche Betrachtungsweise von der Gestaltung des Sachverhaltes nach Maßgabe des Zivilrechtes abzusehen, könnte man der Beurteilung einen von ihr abweichenden Sachverhalt unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zugrundelegen. Wo das Gesetz es nicht anders vorschreibe aber sei nach der feststehenden Praxis des Bundesgerichtes ein derartiges Abweichen vom formell vorliegenden Tatbestand auf jene Fälle beschränkt, in denen die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, „insolite", sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint, und wenn zudem anzunehmen ist, daß sie mißbräuchlich lediglich deshalb gewählt wurde, um eine Einsparung von bei sachgemäßer Ordnung der Verhältnisse geschuldeten Steuern zu erwirken. Wo nun diese Voraussetzungen nicht gegeben sind, entspricht es dem Grundsatz gesetzesmäßiger Verwaltung, daß sich die mit der Vollstreckung des Gesetzes betrauten Behörden an die Ordnung des Gesetzes halten, selbst wenn sie das Ergebnis gefühlsmäßig nicht unbedingt für befriedigend ansehen sollten. Die Gesetzesdurchführung kann am allerwenigsten dazu berufen sein, die Anordnungen des Gesetzgebers nach eigenem Gutfinden abzuändern und zu korrigieren. Auf eine solche, dem Grundsatze gesetzesmäßiger Verwaltung widersprechende Korrektur läuft aber eine Praxis tatsächlich hinaus, wenn sie trotz anderer Gesetzesvorschrift auf einen angeblich abweichenden wirtschaftlichen Sachverhalt bei einem Tatbestand, dessen rechtliche Gestaltung nach Maßgabe des Gesetzes unzweideutig feststeht, abstellt.

Zudem kann man sich bei der Besteuerung der Alpkorporationen noch fragen, ob sich die Nutzung der Alpgenossen am Korporationsgut auf die Steuerberechnung auswirkt, indem diese Nutzungsrechte als Belastung in Abzug gebracht werden sollten. Nach der

---

[25] Vergl. VSA 6, Nr. 56/57, und 10, Nr. 1.

[26] BGE 73 I, S. 68 ff. i. S. Berggemeinde Oberalbrist.

Auffassung des Bundesgerichtes ist aber die Ausübung der Alprechte keine fremde Last, sondern die Erfüllung des organisatorischen Zweckes einer Alpgenossenschaft. Die Bewirtschaftung und Nutzung einer Alp vermindere nämlich in Wirklichkeit ihren Wert nicht, sondern verleihe dem Nutzungsgut im Gegenteil erst einen Wert, der ihm ohne diese Nutzung nicht zukäme; jedenfalls bewirke sie im Wirtschaftsplan der Alpgenossenschaft keine Wertverminderung des Korporationsvermögens.

Das Bundesgericht hat sich damit eindeutig dafür ausgesprochen, daß bei den Alpkorporationen der typischerweise vorliegende Tatbestand, daß an der Alp Nutzungsrechte bestehen, nicht genügt, um die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu rechtfertigen. Die Alprechte selber werden durchwegs sowohl als Einkommen als auch in Bezug auf ihren Vermögenswert besteuert. Wenn nun die Alp als Korporationseigentum der Vermögenssteuer unterworfen wird, tritt eine teilweise wirtschaftliche Doppelbesteuerung ein, indem die Vermögenssteuer sowohl beim Alpberechtigten anteilsmäßig, als auch bei der Alpkorporation gesamthaft erhoben wird. Wenn die Bewertung der Alp und der daran bestehenden Kuhrechte nach dem gemeinsamen Maß der bestehenden Kuheinheiten vorgenommen wird, entspricht die Gesamtheit der Alprechtswerte genau dem Gesamtwert der Alp. Eine solche Bewertungsmethode widerspricht zwar materiell der Ansicht des Bundesgerichtes über den Wert einer Alp, an welcher Nutzungsrechte bestehen — denn damit würde ja zugegeben, daß der Vermögenswert sich durch die bestehenden Nutzungsrechte genau erschöpft --, doch wird sie in der Praxis sehr oft angewandt, weil sie einfach ist und zudem für die Alp und die daran bestehenden Alprechte als einheitliche Rechnungsgrundlage dienen kann.

Das Bundesgericht geht den rechtsdogmatisch richtigen Weg und dient vor allem der Rechtssicherheit, indem es am Gesetze festhält. Da diese formal-juristische Lösung aber aus den immerhin beachtenswerten wirtschaftlichen Zusammenhängen den Tatsachen noch zu wenig Rechnung tragen kann, ist sie doch nicht ganz befriedigend.

Anderseits ging die Berner Rekurskommission entschieden zu weit, wenn sie sich über die klaren gesetzlichen Schranken hinwegsetzte und einen Entscheid contra legem fällte.

Der Fehler geht daher auf das Gesetz selber zurück, das den besonderen Umständen nicht gerecht wird. Sache der Gesetzgebung wäre es, solche Besonderheiten zu berücksichtigen, und wäre es auch mittels einer Sonderbestimmung.

Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf das Eigentum einer Alpkorporation, welche mit Alprechten belastet ist, muß zusammen mit dieser allgemeinen Frage aus dem Steuerrecht

abgelehnt werden. Zu viele Argumente sprechen gegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Bis heute kam sie nicht zum Durchbruch, und auch in der neueren Literatur haben sich mehr Stimmen dagegen als dafür erhoben. Denn sie ist nicht nur eine

> „zur einwandfreien juristischen Lösung steuerrechtlicher Fragen untaugliche Waffe. Sie wird auch in einer das Rechtsempfinden verletzenden Weise eingesetzt. So wurde zutreffend kritisiert, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht in jedem Falle, von Amtes wegen, sondern nur dort angewendet wird, wo dies dem Fiskus vorteilhaft erscheint." [27]

[27] Vergl. SJZ 47 (1951), S. 237: Schmied Wieland: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht.

4. Kapitel

§ 9 Die Bewertung der Alprechte

I. Die Möglichkeiten

Die Alprechte können nach sehr unterschiedlichen Methoden bewertet und für die Steuerveranlagung eingeschätzt werden. Jede im Steuerrecht bekannte und sachlich anwendbare Methode kommt dabei in Frage, daneben aber auch noch die eine oder andere dem besonderen Objekt speziell angepaßte Möglichkeit. Die tatsächliche Durchführung der Alprechtsbewertung zeigt von Kanton zu Kanton und teilweise sogar von Gemeinde zu Gemeinde typische Eigenheiten. Die Standpunkte sind verschieden:

1. Bewertung nach Umfang und Inhalt der Alprechte

Einkommenssteuern auf Alprechten werden auf Grund des aktuellen Nutzungswertes erhoben. Es handelt sich bei dieser Steuer um die Erfassung des periodisch aus einem Alprecht resultierenden geldwerten Vorteiles. Errechnet wird dieser Einkommenswert vorzüglich mittels Vergleiches mit ähnlichen wirtschaftlichen Erscheinungen oder gelegentlich auch anhand der Entschädigungen, welche für gepachtete Alprechte bezahlt werden.

Vermögenssteuern können auf den Alprechten erhoben werden, weil es sich um selbständige, dauernde Nutzungsrechte handelt. Der Vermögenswert eines solchen Alprechtes kann sowohl nach der Ertragswert-, als auch nach der Verkehrswertmethode ermittelt werden. Die Ertragswertmethode herrscht vor. Ebenso lassen sich gemischte Verfahren finden. Die Bewertung erfolgt in diesen Fällen nach den entsprechenden allgemeinen Grundsätzen. — Als Besonderheit ist zu erwähnen, daß sehr oft der Vermögenswert eines Alprechtes auf Grund derselben Kuheinheitswerte ermittelt wird, welche auch für die Bewertung der ganzen Alp dienen.

2. Bewertung des Nutzungsrechtes an fremden Eigentum

Der Einkommenswert des Alprechtes schlechthin kann vom Gesichtspunkt des Berechtigten wie des Eigentümers der genutzten Sache aus gesehen werden.

Für den Berechtigten stellt die Nutzung jenen Wert dar, den er durch die Ausübung dieses Rechtes pro Zeiteinheit tatsächlich mehr gewinnt, als wenn er dieses Recht nicht hätte.

Vom Eigentümer der Alp aus gesehen dagegen ist der Nutzungswert eines Alprechtes jener, der ihm mehr zufallen würde, wenn das fragliche Alprecht nicht auf seinem Eigentum lasten würde.

Daraus ergibt sich eine Art der indirekten Bewertung des Alprechtes, indem dessen Wert mittels der Differenz zwischen dem Nutzungswert einer Alp an sich und jenem der gleichen Alp nach Abzug der Nutzungswerte der daran bestehenden Alprechte festgestellt wird.

Der Wert des Alprechtes als eines vermögenswerten Rechtes kann auch auf Grund der kapitalisierten jährlichen Nutzung ermittelt werden. Die Kapitalisationssätze sind dabei sehr verschieden. Eine individuelle Anpassung derselben an die konkreten Verhältnisse ist notwendig, um Fehlbewertungen zu vermeiden.

3. Die indirekte Bewertung

Die indirekte Bewertung der Alprechte besteht darin, daß vom Wert der genutzten Alp auf den Wert der daran bestehenden Alprechte geschlossen wird. Der Wert einer Alp, welcher wesentlich aus ihrem Ertrag besteht, wird meistens mittels der daran bestehenden Kuheinheiten berechnet. Da die Alprechte ebenfalls nach Kuheinheiten bemessen werden, liegt es sehr nahe, beiden Schätzungsobjekten mit demselben Maß denselben Inhalt zugrundezulegen.

Diese Methode ist sehr einfach, und wohl deshalb wird sie auch entsprechend häufig angewandt. Ganz genau ist sie nicht. Sie ist zu schematisch und steht namentlich der Auffassung entgegen, daß eine Alp auch an sich noch einen Wert habe, selbst wenn ihre ganze Nutzung in den Alprechten aufgehe, denn hier würde ja gerade der Gesamtwert der Alp auf die Summe der Nutzungsrechte aufgeteilt.

4. Berücksichtigung besonderer Umstände

Um die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu umgehen, wären aus Billigkeitsrücksichten im gesetzlichen Rahmen die besonderen Verhältnisse der Alpkorporationen zu beachten. Auf jeden Fall müßte die tatsächliche Wertverminderung, welche der Bestand von Alprechten bewirkt, berücksichtigt werden, oder dann müßten die Alprechte unter erleichterte Steuerbestimmungen fallen. Sache des Gesetzes wäre es, hier befriedigende Dispositionen zu treffen.

II. Die Alprechtsbewertung in der Praxis

Das Eidgenössische Volkswirtschaftsdepartement hat in einem Reglement verfügt, daß Alp- und Bergweiden nicht nach ihrer Ausdehnung in Rechnung gestellt werden. Aber

„soweit sie in Stöße (Kuhrechte) eingeteilt sind, gilt jedes Kuhrecht oder jeder Normalstoß 20 Aren." [1]

Somit wird ein normales Kuhrecht dem Durchschnittswert eines festen Bodenmaßes gleichgestellt. Auf dieser Basis von 20 Aren wären nicht nur die Alpweiden, sondern auch die Alprechte zu bewerten.

Die einzelnen Bestimmungen des Wehrsteuerrechtes und der kantonalen Steuergesetze werden zweckmäßigerweise zusammen mit den betreffenden Ausführungen behandelt.

[1] Verfügung des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartementes über die Regelung der Milchproduktion, vom 22. August 1938, Art. 3; Bundesblatt Nr. 35, Jg. 90, (Bern, 31. August 1938, Bd. II, S. 418).

5. Kapitel

§ 10 Die Behandlung der Alprechte im eidgenössischen Wehrsteuerrecht

I. Prinzipielles

Das Wehrsteuerrecht befaßt sich gemäß seiner Natur als eidgenössisches Recht direkt mit der Besteuerung der Alprechte. Seine Bestimmungen geben deshalb Aufschluß darüber, wie sich ein gesamtschweizerisches Steuergesetz mit dieser Frage befaßt.

Im Wehrsteuerrecht ist für Grundstücke, welche vorwiegend der Landwirtschaft dienen, und deren Verkehrswert im Wesentlichen durch diese Nutzungsart bestimmt wird, prinzipiell nur der Ertragswert maßgebend [1]. Eingeschlossen werden dabei auch die erforderlichen Gebäude, wie Scheunen, Ställe, Stadel, Alphütten. Zu den Grundstücken gehören auch die mit ihnen fest verbundenen Sachen und Nutzungsrechte [2]. Unter die letzteren fallen jene uneigentlichen Alprechte, welche Pertinenzcharakter haben.

Das Steuerobjekt bestimmt sich nach Art. 655 ZGB [3]. Das Steuerrecht übernimmt in diesem Falle ausdrücklich eine privatrechtliche Bestimmung. Bei der Bewertung der Grundstücke sind alle mit dem Grundstück verbundenen Nutzungen und Dienstbarkeiten zu berücksichtigen [4]. Hiezu gehören wiederum die uneigentlichen Alprechte mit Pertinenzcharakter.

Maßgebend für die Bewertung der Grundstücke und der ihnen gleichgestellten Rechte sind deren Bestand und Umfang bei Beginn der Veranlagungsperiode. Unter diese Bestimmung fallen auch die selbständigen Alprechte. Bei landwirtschaftlichen Grundstücken und den ihnen gleichgestellten Rechten galt bis zum 31. Dezember 1948 als Ertragswert der zu 4 % kapitalisierte Ertrag, den das betreffende Grundstück oder ihm gleichgestellte Recht im Durchschnitt der dreißig der Veranlagungsperiode vorangegangenen Jahre abgeworfen hat. Dabei sind Zuschläge zu machen, wenn diese Grundstücke mit andern Zwecken dienenden Grundstücken oder Gebäuden verbunden sind [5]. Seit dem 1. Januar 1949 gilt als Ertragswert

---

[1] WStB Art. 31, Abs. 2.
[2] WStB Art. 31, Abs. 4.
[3] WStB Art. 31, Abs. 3.
[4] WOB / VBG Art. 2, Abs. 1.
[5] WOB / VBG Art. 5 (Die WBG zum WOB ist materiell auch für die Wehrsteuer gültig).

der zu 4 % kapitalisierte Ertrag [6], den das betreffende Grundstück oder das ihm gleichgestellte Recht im Durchschnitt der letzten zwanzig Jahre vor der Veranlagungsperiode abgeworfen hat [7].

Für die Feststellung des grundstückähnlichen Rechtes und des entsprechenden Berechtigten ist im Wehrsteuerrecht der Grundbucheintrag maßgebend. Auch der Bundesgesetzgeber ist also der Ansicht, daß solche Rechte, und damit auch die Alprechte, grundbuchfähig sind.

Der Alpberechtigte hat das ihm aus seinem Nutzungsrecht zufließende Einkommen zu versteuern [8]. Es ist unerheblich, ob dem Nutzungsberechtigten ein Mitgliedschaftsrecht oder ein verkäufliches Anteilsrecht an der Korporation und ihrem Eigentum zusteht. Die Anteilsrechte an Alpkorporationsvermögen (Alprechte, Bergrechte, Kuhrechte) sind wie Genossenschaftsanteile wehrsteuerpflichtiges Vermögen [9]. Das Wehrsteuerrecht ist in Bezug auf die Alprechte nicht soweit gegangen wie beim umfassendsten Nutzungsrecht, dem Nutznießungsrecht, wo das Substrat selber auch dem Berechtigten zugerechnet wird [10].

Sofern es sich um Nutzungsrechte mit Pertinenzcharakter handelt, ist die Besteuerung anders geregelt [11]. WStB Art. 31 Abs. 3 umschreibt den Begriff des Grundstückes übereinstimmend mit ZGB Art. 655. Da zu den Liegenschaften auch die damit fest verbundenen Sachen gerechnet werden, heißt das nicht, daß der Grundstückbegriff im Wehrsteuerrecht ausgeweitet werde, sondern lediglich, daß der Wert dieser Rechte mitzuberücksichtigen sei bei der steuerlichen Bewertung der Grundstücke [12]. Folglich werden derartige Rechte nicht als selbständige Vermögenswerte behandelt, im Gegensatz zu den eigentlichen Alprechten, welche im Grundbuch verzeichnet sind [13].

Die Alp selber, als Vermögen der Alpkorporation, wird als solche ebenfalls besteuert, und zwar selbst dann, wenn ihr gesamter aktueller Nutzen an die Alpberechtigten übergeht. Die gleichzeitige Besteuerung der Alpkorporation für ihr Reinvermögen und ihren eventuellen Reinertrag einerseits und der Korporationsmitglieder für ihre Alprechte anderseits bedeutet auch im Wehrsteuerrecht keine un-

---

[6] Vergl. die spätere Abänderung dieser Bestimmung nach VBG Art. 1, vom 2. November 1948.

[7] Vergl. dazu VBG Art. 6.

[8] Perret, Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer, Zürich 1951-1954, S. 49.

[9] Perret, S. 64.

[10] Perret, S. 52.

[11] Blumenstein Irene, Die allgemeine Eidgenössische Wehrsteuer, Zürich 1943; S. 133.

[12] Verfügung des Eidgen. Finanzdepartementes v. 12. Juli 1941 betr. Bewertung der Grundstücke für die Wehrsteuer, Art. 1 und Art. 2.

[13] Blumenstein I., Wehrsteuer, S. 134.

zulässige Doppelbesteuerung, sondern diese wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist sogar vorgesehen [14].

II. Die Anwendung des Wehrsteuerrechtes im Kanton St. Gallen

Im Kanton St. Gallen beträgt der Wehrsteuerwert für landwirtschaftliche Grundstücke und ihnen gleichgestellte Rechte in jenen Gemeinden, in welchen die Neuschätzung noch nicht durchgeführt und beendigt worden ist, 75 % der kantonalen Verkehrswertschatzung [15], wobei besonderen Verhältnisse durch Abweichung bis zu 5 % nach oben oder bis zu 10 % nach unten Rechnung getragen werden kann.

In Gemeinden, in denen die kantonale Neuschätzung beendigt ist, gilt diese als Wehrsteuerwert [16].

Die Veranlagung erfolgt zusammen mit jener für die Staats- und Gemeindesteuern.

---

[14] BGE 73 I 68.
[15] Bruttosteuerschatzung.
[16] Perret, S. 72 (betreffend Art. 31 WStB).

6. Kapitel

Die Besteuerung der Alprechte im Kanton St. Gallen

§ 11 Alpeigentümer und Alpberechtigte im kantonalen Recht

I. Das Eigentum an der genutzten Alp

Mit der Einführung des ZGB im Jahre 1912 mußten auch die Alpkorporationen im Kanton St. Gallen ins neue Rechtssystem eingeordnet werden, um dem Art. 59 Abs. 3 des ZGB Genüge zu tun. Art. 43 Ziff. 2 des EG zum ZGB handelt deshalb von den öffentlich-rechtlichen Korporationen, während sich Art. 44 dieses Gesetzes mit den privaten befaßt. Die Unterscheidung dieser zwei Erscheinungsformen, der öffentlichen und der privaten, ist auch für die Alprechte wichtig.

Das EG zum ZGB zählt gewisse Korporationen als öffentlich-rechtliche auf. Da die Alpkorporationen darunter nicht genannt werden, können sie nur zur Gruppe der privaten Korporationen gehören, sofern sie nicht ihres besonderen Charakters wegen im konkreten Falle dennoch öffentlich-rechtlich sind [1].

In der Literatur, welche sich mit den Korporationen, besonders mit jenen privaten des Kantons St. Gallen, welche Alpen besitzen, befaßt, ist die Rechtspersönlichkeit derselben lange umstritten gewesen. Selbst heute sind, wenigstens in den diesbezüglichen Theorien, einige Voraussetzungen nicht abgeklärt.

Litscher [2] erkannte die juristische Persönlichkeit zu,

> „wenn die Reglemente von der Mehrheit der Alpgenossen aufgestellt werden, die auch für die Abwesenden verbindlich sind."

Es handelt sich in diesem Falle um das Prinzip, das Wohl der Gesamtheit, die Einheit, und erst an zweiter Stelle den Vorteil des einzelnen wahrzunehmen.

Wagner E. ist ungefähr gleicher Meinung wie Litscher, denn er schreibt:

> „Die juristische Person der Alpgenossenschaften ist der Gesamtwille der Mehrheit (!) der Alpgenossen, welcher als Person

---

[1] Grünenfelder, S. 25.
[2] Litscher, S. 52.

über den Alpgenossen stehend gedacht wird und ein Rechtssubjekt bildet, welches nach innen Rechte und Pflichten der Mitglieder beherrscht, nach außen aber an die Stelle der Rechtspersönlichkeit des Einzelnen tritt." [3]

Grünenfelder[4] wiederum hegt mehr Zweifel an der juristischen Persönlichkeit solcher Korporationen, aber er führt seine Bedenken auf Überlegungen des Römischen Rechtes zurück. Es handelt sich also mehr um Zweifel, welche aus rechtsvergleichenden Überlegungen entstehen, als daß sie, insbesondere in Anbetracht der Tatsache, daß wir es selbst im Sarganserland — das er berücksichtigt — ausschließlich mit deutschrechtlichen Verhältnissen zu tun haben, auch tatsächlich berechtigt wären. Selbst in diesem ehemals romanischen Gebiet haben die Korporationen deutschrechtlichen Charakter angenommen.

Abgesehen von der Gesetzgebung, welche diese Frage generell regelt, ist heute auch in der Theorie kaum mehr bestritten, daß den St. Gallischen Alpkorporationen ganz allgemein juristische Persönlichkeit zukommt. Dies kann übrigens für die privaten Korporationen wie für die sogenannten „Gemeindealpen" gelten. Auch hier sollte die Bezeichnung „Korporation" vermieden werden, sobald es sich nicht um eine juristische Person handelt, denn möglicherweise gibt es Gebilde, welche keine juristische Person darstellen, wie dies etwa bei vertragsmäßigen Zusammenschlüssen oder bei erbrechtlich bedingten Gemeinschaften der Fall sein kann.

In Tat und Wahrheit betrachten sich noch heute oft St. Gallische Alpberechtigte als Mitberechtigte an einer Art unteilbarem Gesamteigentum oder Miteigentum[5]. Diese Ansicht, welche sich auch noch häufig in der Praxis einzelner Gemeindesteuerämter widerzuspiegeln scheint, ist jedoch nicht maßgebend. Zurückzuführen ist sie wohl auf die Tradition des alten Rechtes. Nicht Eigentumsrechte aber haben die Berechtigten, sondern abgemessene Nutzungsrechte, welche durch die Korporation nicht beschränkbar sind.

Gewiß sieht der Bauer nicht mit dem Auge des Juristen auf die Struktur einer juristischen Person herab, sondern betrachtet die Korporation und seine Befugnisse vom wirtschaftlichen Standpunkte aus. Ihm ist wesentlich, was ihm wirtschaftlich zusteht, und nicht in erster Linie, welche rechtliche Form sein Nutzen hat[6].

Anders liegt die Sache für den Staat und namentlich auch für die Steuerbehörde, welche auf rechtliche Formen angewiesen ist. Sie muß die Rechtslage abklären und kennen, damit die einzelnen

---

[3] Wagner E., S. 178.
[4] Grünenfelder, S. 27.
[5] Liver, S. 294.
[6] Über diese volkstümlichen Ansichten: vergl. Liver, S. 289.

Tatbestände unter die zutreffenden Normen subsumiert werden können.

Die Befugnisse nun, welcher einer Alpkorporation zustehen, sind im EG zum ZGB eingehend geregelt. Über die Rechtspersönlichkeit derselben wurde in Art. 44 EG zum ZGB legiferiert[7]. Die internen Rechtsverhältnisse und die einzelnen Befugnisse hat Art. 187 des EG zum Gegenstand. Dort heißt es u.a.:

> „Bei privatrechtlichen Korporationen nach Art. 45 mit selbständigen Anteilrechten können diese wie Grundstücke veräußert und verpfändet werden. Doch kann ein kleinerer Teil als ein Viertel eines Anteilrechtes, besonders eines Alpstoßes, weder veräußert noch verpfändet, noch in das Grundbuch aufgenommen werden ... Die Korporation kann auf ihrem Grundeigentum ... Pfandrechte errichten, die allen eingetragenen Belastungen vorgehen."

Im folgenden Artikel[8] wird auch die Behandlung solcher Anteilrechte, welche früher als Miteigentum eingetragen waren, geregelt. Ebenso wird das vom Grundbuchamt zu führende Alpbuch genannt, in welches alle Anteilrechte (Stöße) aufzunehmen sind, und das einen Bestandteil des Grundbuches bildet. Demnach werden die Alprechte auch im Verkehr wie Grundstücke behandelt. Waren sie als Miteigentum eingetragen, so sind sie als Anteilsrechte im Sinne von Art. 187 von Amtes wegen in das Alpbuch einzutragen. Solche, früher als Miteigentum angesehene Rechte, werden heute als Anteilrechte am Korporationseigentum betrachtet, welche keine Eigentums- sondern eine Nutzungsbefugnis einräumen.

II. Der Unterschied zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Alpkorporationen in Bezug auf den Bestand und die Rechtsnatur von Alprechten

Ein erster Unterschied zwischen den Alprechten am Eigentum öffentlich-rechtlicher und an jenem privatrechtlicher Alpkorporationen besteht in der Beschränkung des Verfügungsrechtes. Den Genossenschaften selber werden durch die öffentlichen Pflichten, welche ihnen obliegen, Schranken in ihrer Verfügungsfreiheit über ihre Güter gesetzt. Vorab soll das öffentliche Interesse, jenes der Allgemeinheit, und nicht jenes der Individuen befriedigt werden. Erst zuletzt kommt das private Interesse des einzelnen Nutzungsberechtigten zur Geltung. Die öffentlich-rechtlichen Genossenschaften haben die Pflicht, zur Deckung öffentlicher Ausgaben beizutragen. Diese Pflicht bestand schon vor der neueren Gesetzgebung. Heute wird

[7] Vergl. S. 49.
[8] SG, EG zum ZGB, Art. 188.

sie schärfer hervorgehoben, weil dem Gemeinwesen mehr Lasten aufgebürdet wurden und daher auch die Hilfsmittel entsprechend stärker herangezogen werden müssen.

Der Umfang der Alprechte wird bekanntlich nach der wirtschaftlichen Einheit eines Stoßes (Kuheinheit) berechnet. Der Stoß an einer Privatalp ist rechtlich von größter Wichtigkeit, womit er sich stark vom Stoß einer öffentlichen Alp unterscheidet. Er hat einen Verkehrswert, wird bei der Handänderung wie ein Grundstück behandelt [9], ist Mitgliedschafts- und Nutzungsrecht. Diese Eigenschaften hat der Stoß, das Nutzungsrecht an einer öffentlichen Alp, nicht. Darin liegt ein wesentlicher Unterschied.

Wenn ein Nutzungsrecht auch in jedem Fall Anlaß zu einer Einkommenssteuer geben kann, so ist das für die Vermögenssteuer nicht mehr möglich, sobald es sich um das Nutzungsrecht an einer öffentlichen Alp handelt, da solche „Alprechte" weder selbständig noch immer von Dauer sind [10].

Bezeichnenderweise werden infolge dieser wesentlichen Unterschiede zwischen den Stößen an einer Privatalp und jenen an einer öffentlichen Alp die Privatalpen vielfach „Stoßalpen" genannt, weil bei den Privatalpen die Stöße eine spezielle rechtliche Bedeutung haben [11]. Der Umfang von Rechten und Pflichten eines Alpberechtigten richtet sich vornehmlich nach der Zahl der Stöße, welche er inne hat.

Daß es sich bei den Nutzungsrechten an öffentlichen Alpen nicht um eigentliche Alprechte handelt, führt in der Folge dazu, daß sie auch nicht das Schicksal der im Gesetze besonders behandelten selbständigen Anteilsrechte teilen.

§ 12 Das Steuersubjekt

Vereine, Stiftungen und privatrechtliche Korporationen, sowie die Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechtes, welche nicht als Kapitalgesellschaften [12] zu besteuern sind, entrichten eine Steuer von ihren Einkünften und von ihrem Vermögen [13]. Demgemäß wäre eine Privatalpkorporation nach dieser allgemeinen Regel einkommens- und vermögenssteuerpflichtig.

Für die privatrechtlichen Korporationen mit Anteilrechten hat der St. Gallische Gesetzgeber jedoch eine besondere Bestimmung er-

---

[9] Nach den oben zit. Art. 187 und 188 EG zum ZGB.
[10] Grünenfelder, S. 11.
[11] Litscher, S. 82.
[12] Im Sinne von SG, StG Art. 45.
[13] SG, StG Art. 55 Abs. 1.

lassen, wonach die selbständigen Anteilrechte einer privatrechtlichen Korporation nicht bei der Korporation, sondern beim Anteilsberechtigten besteuert werden [14].

Der Vermögenssteuer unterliegt grundsätzlich das gesamte reine Vermögen. Dem Vermögen werden alle dem Steuerpflichtigen als dinglich oder obligatorisch Berechtigtem zustehenden Sachen und geldwerten Rechte zugerechnet. Dem formalrechtlichen Eigentümer wird unter Umständen derjenige gleichgestellt, der wirtschaftlich die Stellung eines Eigentümers oder Gläubigers inne hat. Diese Bestimmung ist weit gefaßt und führt zu verschiedenen Konsequenzen. So fällt darunter einmal die Anwendung von StG Art. 2 Abs. 2, welche verhindern soll, daß durch unzulässige Rechtskonstruktionen, bzw. durch die Wahl von unangemessenen rechtlichen Formen unerlaubte Steuervorteile erreicht werden [15]. Materiell ist eine solche Regelung nichts Neues. Sie entspricht auch der Bundesgerichtspraxis [16].

Neu dagegen ist die Anwendung desselben sachlichen Prinzipes in zweckmäßiger Abwandlung auf bestimmte Tatbestände, wo nicht mehr die mißbräuchliche Verwendung von Rechtskonstruktionen verhindert werden soll, sondern einem wirtschaftlichen Zustand entgegengekommen wird, d.h., eine zu starke oder sogar doppelte Besteuerung desselben Substrates verhindert werden soll. Der dem Art. 55 Abs. 3 zugrundeliegende Tatbestand ist der, daß die Korporation das Eigentum hat, woraus jedoch die Mitglieder auf Grund ihrer Nutzungsberechtigung den Nutzen ziehen.

Die fragliche Bestimmung lautet:

> „Die selbständigen Anteilsrechte einer privatrechtlichen Korporation werden nicht bei der Korporation, sondern beim Anteilsberechtigten an Ort und Stelle der gelegenen Sache besteuert."

Mit anderen Worten heißt das, daß der Besitz der Korporation nach Maßgabe der daran bestehenden Anteilsrechte nicht bei der Korporation, sondern nach Maßgabe der Nutzung bei den einzelnen Alpberechtigten besteuert wird [17].

In dieser Norm ist ein zweifaches enthalten:

In negativer Hinsicht ist festzustellen, daß diese Anteilsrechte nicht bei der Korporation besteuert werden. Da gewöhnliche Belastungen als solche nach dem Gesetze ohnehin in Abzug gebracht werden können, kann diese Sonderbestimmung nur den Sinn haben, daß die Belastung, welche ein Alprecht für die Korporation

---

[14] SG, StG Art. 55 Abs. 3.

[15] Rigoleth/Scherrer: St. Gallisches Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 17. April 1944, mit Erläuterungen und Vollzugserlassen, St. Gallen 1945; S. 2.

[16] BGE 59 I 272.

[17] Rigoleth/Scherrer, S. 57.

und deren Eigentum darstellt, in vollem Umfange abgezogen wird. Damit ist die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschlossen.

In positiver Hinsicht dagegen ergibt sich aus der genannten Bestimmung eindeutig die Steuersubjektivität der Alpberechtigten. Sie sind für den Wert ihrer Alprechte vollumfänglich steuerpflichtig, sowohl in Bezug auf das entsprechende Einkommen als auch für den Vermögenswert, den das Alprecht als dauerndes und selbständiges Nutzungsrecht darstellt. Daß eine Vermögenssteuerpflicht für die Alpberechtigten besteht, war im Kanton St. Gallen übrigens grundsätzlich nie bezweifelt worden, da diese Alprechte seit jeher als selbständige, dauernde und auch als grundbuchfähige Rechte behandelt wurden.

Das Gesetz statuiert nicht einfach die Steuerfreiheit der Alpkorporationen. Sie sind vielmehr soweit steuerpflichtig, als für sie ein Vermögenswert und ein Einkommen besteht, trotzdem an ihrem Eigentum Nutzungsrechte der Mitglieder bestellt sind.

§ 13 Das Steuerobjekt und dessen Bewertung

I. Das Steuerobjekt

Im Gegensatz zum Sprachgebrauch anderer Gegenden ist festzustellen daß der Begriff „Alprecht" im Kanton St. Gallen seinen Sinn als selbständiges, dauerndes Nutzungsrecht an einer Alp in hervorragendem Maße bewahrt hat. Mithin steht der Sprachgebrauch meistens im Einklang mit dem rechtlichen Inhalt.

Die Feststellung eines Alprechtes und damit des Steuerobjektes wird vornehmlich durch den Grundbucheintrag, bzw. durch dessen Eintrag ins Alpbuch[18] ermöglicht. Soweit das eidgenössische Grundbuch noch nicht eingeführt ist, dienen mancherorts die altrechtlichen Liegenschaftenblätter und dergleichen Institutionen dem gleichen Zweck. Diese Aufzeichnungen sind nicht lückenlos. Die Alpbesitzer und Alppächter sind jedoch verpflichtet, über den gesamten Bestand der aufgetriebenen Sömmerungstiere der betreffenden Alp oder Hütte ein Verzeichnis, den Alprodel, zu erstellen. Dieses Verzeichnis dient zwar in erster Linie dem kantonalen Veterinäramt und ist ausdrücklich diesem zur Verfügung zu halten. Nichts hindert aber, ein derartiges Verzeichnis auch dem Steuerwesen dienstbar zu machen[19]. — Andere Kantone kennen in diesem Sinne eine ausdrückliche Herausgabepflicht für solche Bücher oder der Jahresrechnung, in welcher ähnliche zweckdienliche Angaben enthalten sind.

---

[18] Gemäß EG zum ZGB Art. 187 und 188.
[19] SG. Amtsblatt, 1949, Nr. 8.

Unter den geldwerten Rechten, welche sich aus der Mitgliedschaft an einer Alpkorporation ergeben, ist das Nutzungsrecht weitaus das wichtigste. Jeder Alpgenosse hat den Anspruch, an der jährlichen Nutzung der Alp im Verhältnis seiner Stoßzahl teilzunehmen. Aus wirtschaftlichen Gründen kann dieser Nutzungsanteil aber nicht absolut, sondern nur relativ bestimmt sein. Der Wert eines Anteilrechtes ist nur genau bestimmt im Verhältnis zum Anteil der anderen Nutzungsberechtigten [20]. Der Umfang der jährlichen Nutzung, vorab der Nutzungszeit, wird von der Korporation bestimmt. Das meist wohlerworbene [21] Recht besteht also, ohne daß dessen wirtschaftlicher Inhalt genau bestimmt ist [22].

Die Nutzungsrechte sind oft mit Nebenrechten verbunden, welche aber meist belanglos sind. Von wirtschaftlicher Bedeutung sind dagegen namentlich die Holz- und Streuerechte, welche gelegentlich mit den Mitgliedschaftsrechten an Alpgenossenschaften untrennbar verbunden sind.

II. Die Einschätzung der Alprechte

1. Das Taxationsprinzip

Die St. Gallische Regelung des Bewertungsverfahrens kann im Vergleich zu den früher entstandenen kantonalen Steuergesetzen als die einheitlichste angesehen werden. Es gibt nämlich nur eine Schätzungskommission, welche für alle Wertaspekte zuständig ist; folglich gibt es keine spezielle Assekuranz-, Grundpfands- und Steuereinschätzungskommission mehr, sondern alle diese Verfahren werden in einem durchgeführt. Entsprechend sind auch die Rechtsmittel vereinheitlicht, welche dem Steuerpflichtigen gegenüber einer vorgenommenen Taxation zustehen [23]. Für die Schätzung der Alprechte ist die landwirtschaftliche Schätzungskommission zuständig [24].

2. Die Bewertung

Außer den Grundstücken, die nach ihrem Erwerbsgrund der Spekulation oder der Kapitalanlage dienen [25], werden jene, die vorwiegend zur landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Benutzung bestimmt sind, und deren Verkehrswert hauptsächlich durch diese Nutzungsart bestimmt wird, zum Ertragswert berechnet.

---

[20] Vergl. S. 33 ff.
[21] Vergl. über diese wohlerworbenen Rechte: Liver, S. 300.
[22] Grünenfelder, S. 47 ff.
[23] SG, StG. Art. 172.
[24] SG, GVO Art. 25 Abs. 3.
[25] SG, GVO Art. 16, Ziff. 1.

Auch die Gebäude, welche zur Bewirtschaftung dieser Grundstücke erforderlich sind, werden in diesem Verfahren miteingeschlossen [26]. Dies ist für die Alprechte insofern von Bedeutung, als der Wert der Alpgebäude vielfach anteilmäßig zu jenem der bloßen Nutzungsrechte hinzugerechnet werden muß. Diese Gebäude stellen einen bedeutenden Wert dar. So gibt es Stöße, welche einen Verkehrswert von Fr. 900.— haben, wovon Fr. 400.— auf die Gebäude und Fr. 500.— auf den genutzten Boden entfallen.

Die Praxis war früher in dieser Beziehung schwankend. So hatten in einem Falle die Experten eine Einschätzung der Scheunen und Ställe gar nicht vorgenommen, weil solche Alpgebäude nach ihrem Dafürhalten für den Besitzer kein Vermögen, sondern eine Last bedeuteten, zumal sie nur kurze Zeit verwendet werden können und außerdem der Unbill der Naturgewalten in vermehrtem Maße ausgesetzt sind [27]. Das alte Steuerrecht ließ die Möglichkeit offen, Bergliegenschaften nach dem Ertragswert zu schätzen, doch konnte auch der Verkehrswert genommen werden. Heute ist diese Frage ausdrücklich im Sinne der Ertragswertschätzung geregelt.

Die geläufigste Methode, den Wert einer ganzen Alp zu ermitteln, war jene, vom Wert des Einzelstoßes auszugehen. Von dem so errechneten Gesamtwert kamen dann noch gewisse Prozentsätze in Abzug, so beispielsweise 8 % für den Alpunterhalt [28]. Ferner wurden vom effektiven Wert jeden Genossengutes auch alle dinglichen Belastungen dieser Grundstücke abgezogen, aber nicht in vollem Umfange, sondern nur so, daß der Kapitalwert solcher Belastungen geschätzt wurde und deren Schätzungswert bei der Steuertaxation lediglich berücksichtigt werden mußte. Die Bewertung einer Alp als solcher mittels dieser Methode konnte insofern nicht befriedigen, als dabei sowohl der Wert der Alprechte als auch jener der ganzen Alp ausschließlich auf Grund des Einzelstoßwertes errechnet wurden, obwohl es nicht richtig sein kann, den Wert des Eigentums mit demselben Maßstab wie jenen eines bloßen Nutzungsrechtes zu messen, so daß die Gesamtheit der Nutzungsrechte dem Wert des Nutzungsgutes voll entspricht [29]. Anderseits führte die Tatsache, daß unter diese dinglichen Belastungen — als welche auch die Alprechte im Kanton St. Gallen angesehen wurden — vor allem auch die Alprechte zu zählen waren, sofern sie damals nicht noch als Miteigentum galten, dazu, daß diese Nutzungsrechte einerseits und die genutzte Alp anderseits der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung weitgehend entzogen werden konnten.

---

[26] Es besteht somit zwischen dem ersten Satz SG StG Art. 40 und WStB Art. 31 Abs. 2 inhaltliche Übereinstimmung.

[27] SG, KGE, II. Zivilkammer, 15. Juli 1938 (Entsch. Nr. 11).

[28] Wagner E., S. 205.

[29] Vergl. S. 69.

Als Ertragswert, welcher für die Alpgrundstücke maßgebend ist, gilt jener Geldwert, der bei landesüblicher Bewirtschaftung des Grundstückes in den der Schätzung vorangegangenen dreißig Jahren durchschnittlich zu 4 % verzinst werden konnte [30]. Zum dreißigjährigen Mittel von 1910 bis 1940 wurde dann — bis auf weiteres — noch ein Konjunkturzuschlag von 10 - 15 % gemacht [31].

Dank ihrer Eigenart erfahren die Alpweiden samt ihren Akzessorien weitgehend eine Sonderbehandlung bei der Steuerschätzung. Bei landwirtschaftlichen Bergbetrieben und Alpen kann statt auf das Flächenmaß auf die ortsüblichen Ertrags- und Nutzungsverhältnisse abgestellt werden [32].

Die allgemeine Bewertungsmethode, nach welcher für Grundstücke deren Bestand und Umfang ausschlaggebend ist, kann daher dank dieser Sonderbestimmung neben der speziellen angewendet werden. Bei außerordentlich guten Alpen könnte sich eine Korporation mit der allgemeinen Methode möglicherweise besser stellen.

Sachgemäß sind beide Methoden anwendbar für ganze Grundstücke. Für Alprechte könnten sie demzufolge ausschlaggebend sein, wenn der Wert der einzelnen Nutzungsrechte auf der Basis des Gesamtwertes der genutzten Alp ermittelt würde. Tatsächlich werden die Alprechtswerte meistens wie der Wert der ganzen Alp mittels der bestehenden Stöße auf Grund eines gemeinsamen Einzelstoßwertes errechnet. Unter dieser Methode muß vielfach das verstanden werden, was der Gesetzgeber die „ortsüblichen Ertrags- und Nutzungsverhältnisse" nennt. Man trifft deshalb sowohl vom Alprecht aus als auch vom Alpgrundstück selber her den Stoß, das Kuhrecht, die Großvieheinheit als Wertmaß an.

Allgemein erfolgt denn auch die Schätzung der Alpen nach Stößen [33]. Als Beispiel dafür, wie dabei die Bruchteile dieser Maßeinheit zu werten sind, mag folgende, namentlich für das Obertoggenburg gültige Aufstellung dienen [34]:

1 Stoß = 1 Kuh oder ein Zeitrind (trächtiges Rind), oder
2 Mäßhaupt (Rind unter 1½ Jahren), oder
4 Kälber (noch nicht ¾ Jahre alt), oder
5 Ziegen, älter als 2 Jahre, oder
10 Gitzi (Ziegen bis zu 2 Jahren), oder
1 Schwein,

5 Stöße = 1 Pferd.

Ein Fuß würde also dem Recht, ein Kalb zu sömmern, entsprechen.

---

[30] SG, GVO Art. 17.
[31] Vergl. Anleitung für die amtlichen Grundstückschätzer, v. 10. Mai 1946.
[32] SG, GVO Art. 4, Abs. 2.
[33] Anleitung, N. 90, S. 31.
[34] Grünenfelder, S. 48.

Auf Grund dieser Vergleichsmöglichkeiten einerseits, und weil sich im Verlauf der Zeit für die Stöße gewisse verkehrsübliche Werte ergeben haben anderseits, kann den Stößen, Füßen und Klauen ein gewisser Wert zugesprochen werden. — Umgekehrt wird, eigenartigerweise, aber auch wieder gelegentlich vom Wert der ganzen Alp auf den Wert des einzelnen Stoßes geschlossen, indem man den Wert der ganzen Alp einfach durch die Anzahl der daran bestehenden Stöße dividiert. Beide Möglichkeiten finden sich in der Praxis.

Inwieweit Alpgebäude anteilsmäßig durch die Alpberechtigten besteuert werden müssen, hängt völlig von den jeweiligen Rechtsverhältnissen ab. So wird im Werdenberg für die Hütten der sogenannte Schermenzins bezahlt [35]. Daraus ist zu schließen, daß die Hüttenbenützung nicht im Alprecht miteinbegriffen ist. Entsprechend ist der Wert des Alprechtes geringer, als wenn die Hüttenbenützung miteingeschlossen wäre. Im Toggenburg wiederum trifft man Alphütten, welche Eigentum besonderer juristischer Personen sind.

In der heutigen Praxis wird der Ertragswert der gesamten Alp nach der Pachtkapitalisierungsmethode, bei Alpen mit zuverlässiger Buchhaltung nach der Reinertragsmethode, und sonst nach dem Verkehrswert unter Abzug von 20 - 25 % berechnet. Der Gesamtwert wird durch die Anzahl der Stöße geteilt, und der Anteil der einzelnen Steuerpflichtigen, also der einzelnen Alpberechtigten, wird dann durch Multiplikation mit seinen Kuhrechten gefunden [36]. Diese Methode ist, trotz der geäußerten Bedenken, praktisch und einfach. Eine Alpkorporation, deren Alp ausschließlich von Alpberechtigten genutzt wird, hätte demnach gar nichts mehr zu versteuern, weil sich ihre sämtlichen Stöße auf die Alprechte verteilen.

Die Einsprache gegen eine Taxation weist keine Besonderheiten auf. Sie ist innert vierzehn Tagen schriftlich beim Grundbuchamt einzureichen [37].

§ 14 Der Steuerort

Wenn die Wohnsitzgemeinde des Alpberechtigten und diejenige, in deren Grenzen das genutzte Alpgrundstück liegt, nicht identisch sind, stellt sich die Frage, wo das Alprecht zu versteuern sei: am Wohnsitz des Berechtigten oder am Ort der gelegenen Sache.

Um die Mitte des vergangenen Jahrhunderts galt im St. Gallischen Steuerrecht noch der Grundsatz, daß alles Vermögen einer natürlichen oder juristischen Person auf das Steuerregister derje-

---

[35] Litscher, S. 93.

[36] Anleitung, N. 91, S. 31/32.

[37] Kaufmann Ulrich, Die Besteuerung der landwirtschaftlichen Betriebe und Grundstücke nach dem Ertragswert, Diss. Schwyz. 1949; S. 105 ff.

nigen Gemeinde gehöre, wo der Besitzer seinen ordentlichen Wohnsitz hatte [38], über eine Steuerausscheidung wurde jedoch nichts bestimmt. Offenbar herrschte also das reine Wohnsitzprinzip.

Diese Regelung ohne Steuerausscheidung führte zu Unstimmigkeiten. Namentlich stritt man sich über die Besteuerung von Korporationsgütern, welche sich auf mehrere Gemeindegebiete erstreckten oder Mitglieder mit Nutzungsrechten in verschiedenen Gemeinden wohnen hatten. In einem solchen Falle entschied das Finanzdepartement folgendes:

> „... In diesem Falle sind die Gemeindesteuern von diesem Genossengut, und zwar je nach der Zahl der ortsanwesenden Bürger zu bezahlen; der ganze Ansatz wird auf das Steuerregister derjenigen Gemeinde gesetzt, in welcher die Korporation ihren Grundbesitz hat." [39]

Hier finden sich also die Anfänge der Steuerausscheidung, wenn auch erst für die Korporation an sich, nicht aber für die selbständigen, vom Berechtigten zu besteuernden Alprechte. — Heute ist die Korporation als solche an ihrem Sitz zu besteuern.

Was die Alprechte anbelangt, ist angesichts ihres durchwegs nicht sehr hohen Wertes festzuhalten, daß von einer Steuerausscheidung abgesehen wird, wenn die Steuerquote weniger ausmacht, als dem Betrag von Fr. 20.— der einfachen Staatssteuer entspricht [40].

Das heutige Steuerrecht geht nach dem Prinzip, daß die Besteuerung am Ort der gelegenen Sache zu erfolgen habe. Steuerberechtigt ist das Gemeinwesen, in dessen Gebiet das Grundstück liegt. Dem Grundeigentum gleichgestellt in der steuerrechtlichen Behandlung sind die grundeigentumsähnlichen Rechte [41]. Dementsprechend ist nicht maßgebend, wo der Alpberechtigte seinen Wohnsitz hat, sondern wo die Alp liegt, an der sein Nutzungsrecht besteht. Allerdings wird das Alprecht auf das Steuerregister der Wohngemeinde des Alpberechtigten gesetzt, um eine zweifache Veranlagung desselben Steuerpflichtigen zu vermeiden. Das Steuerbetreffnis wird dann ausgeschieden und der Gemeinde der gelegenen Sache zugewiesen, sofern es mehr als Fr. 20.— der einfachen Staatssteuer ausmacht.

---

[38] Wagner E., S. 206/207.
[39] Wagner E., S. 208.
[40] SG, VV Art. 117 Abs. 2.
[41] Vergl. Blumenstein E., System, S. 46.

§ 15 Die Steuerpraxis

Wenn man das, was über die Besteuerung der Alprechte auf den einzelnen Gemeindesteuerämtern zu finden ist, miteinander vergleicht, ergibt sich ein buntes Bild. Diese Tatsache ist der naheliegendste Beweis dafür, daß die Besteuerung der Alprechte nicht nur theoretisch, sondern auch praktisch infolge der zahlreichen Schwierigkeiten keineswegs einheitlich durchgeführt wird [42].

Einmal sind auch im Kanton St. Gallen die öffentlich-rechtlichen Korporationen häufig anzutreffen. Diese werden, im Gegensatz zu den privatrechtlichen Alpkorporationen, als ganzes besteuert, ohne daß dabei die Alpung irgendwie ausgeschieden würde. In offenbarer Anlehnung an diese Praxis werden trotz den anderslautenden Bestimmungen des heutigen Steuerrechtes gelegentlich Privatalpkorporationen nach dem gleichen Schema besteuert, ohne daß die daran bestehenden Alprechte nach Maßgabe von Art. 55 Abs. 3 des StG ausgeschieden werden. Diese Praxis widerspricht, im Gegensatz zu jener der öffentlich-rechtlichen Korporationen, dem Gesetz. Für dieses Vorgehen liegt allerdings ein gewisser Grund vor: Die Anzahl der Stöße und der an einer Alp bestehenden Alprechte ist der Steuerbehörde nicht immer bekannt, weil die entsprechenden Grundbucheinträge fehlen, oder weil sie lückenhaft sind. Umso weniger kann die Verteilung der Alprechte bekannt sein. Somit fehlt die Kenntnis des Steuerpflichtigen, welcher der Alpberechtigte ist, und eine Besteuerung des Alprechtes durch den Alpberechtigten ist praktisch gar nicht durchführbar. Diese unbefriedigende Sachlage ist namentlich dort noch anzutreffen, wo das Grundbuch bisher nicht eingeführt wurde und nur die ungenügenden altrechtlichen Register bestehen. Zur Abklärung der Verhältnisse dienen dann auch alte, eigenständige Institutionen, wie etwa die Liegenschaftenblätter oder die Alpbesitzerverzeichnisse.

Auch die ausschließliche Besteuerung der Alprechte und die entsprechende Steuerfreiheit des Korporationsgutes ist anzutreffen. Wenn sämtliche Stöße einer Korporationsalp auf Alprechte einzelner Mitglieder verteilt sind und diese gesetzeskonform bei diesen Nutzungsberechtigten besteuert werden, wird die Alpkorporation selber gar nicht mehr besteuert. — Interessanterweise ist diese Besteuerungsmethode aber keineswegs immer vom Buchstaben des Gesetzes, d. h., von StG Art. 55 Abs. 3, abgeleitet worden, sondern läßt sich vielfach auf die alte Auffassung zurückführen, daß die Alprechte Miteigentum wären. So führt eine falsche Rechtsauffassung in diesem Falle zu einer gesetzesmäßigen Besteuerung.

---

[42] Diese Ausführungen stellen ausschließlich auf Auskünfte einzelner Steuerämter ab, ebenso die folgenden Darstellungen über die einzelnen kantonalen Verhältnisse der übrigen Schweiz.

Soweit eine teilweise oder gänzliche Besteuerung der Alpkorporation erfolgt, geschieht das nach dem vorliegenden Kapitalwert und nach einem niedrig angesetzten Ertrag. Die Schätzung selber erfolgt richtigerweise gemäß den landwirtschaftlichen Bewertungsgrundsätzen und nach der Ertragswertmethode. In dieser Beziehung ist die Gesetzesanwendung weniger unsicher, als sie es in der Verteilung der Steuerlasten zwischen Alpkorporationen einerseits und Alpberechtigten anderseits ist. Die Bewertung der Alpen mittels der Stöße, welche heute gemäß der Anleitung für die Alpbewertung schlechthin das Grundmaß darstellen, führt zu sehr unterschiedlichen Resultaten. So schwanken allein in Mels die Ertragswerte der einzelnen Stöße an fünf verschiedenen Alpen zwischen Fr. 600.— und Fr. 3'200.—, also um mehr als das fünffache.

Abschließend zeigt ein Beispiel, wie die Wertermittlung eines Stoßes auf Grund des Wertes der gesamten Alp erfolgen kann. (Bodenmaße und Kaufsumme sind auf dem verwendeten Aktenstück nicht angegeben; Grundpfandrechte und Assekuranznummern sind weggelassen.)

Art und Lage der Gebäude und Grundstücke	Gebäudewerte: Bauwert 1. Klasse	Gebäudewerte: Bauwert 2. Klasse	Verkehrswert:	Steuerwert E = Ertragswert
Alp X. - Untersäß:				
Sennhütte	65 000.—		10 500.—	
Viehscherm	36 200.—		5 000.—	
Viehscherm	38 000.—		5 000.—	
Schweinestall		10 600.—	1 500.—	
Schopf		5 600.—	600.—	
Rinderscherm		68 400.—	11 000.—	
Alp X. - Obersäß:				
Sennhütte	45 400.—		7 000.—	
Viehscherm	32 000.—		4 400.—	
Viehscherm	34 000.—		4 400.—	
Schweinestall		8 200.—	1 000.—	
pro 1950:	250 600.—	92 800.—	114 000.—	
Alpschatzung total: 130 Stöße à Fr. 700.—, inklusive Gebäude:				E = Fr. 91 000.—

Bemerkungen zu Alp X.:

Ertragswert pro Stoß: Fr. 91 000.— : 130 = Fr. 700.—, wovon Fr. 300.— auf Gebäude und Fr. 400.— auf Boden,

Verkehrswert pro Stoß: Fr. 114 000.— : 130 = Fr. 900.—, wovon Fr. 400.— auf Gebäude und Fr. 500.— auf Boden.

7. Kapitel

Die Besteuerung der Alprechte in den übrigen Kantonen

§ 16 Bern

I. Rechtsverhältnisse

Die bernischen Steuerbehörden stießen bei der Besteuerung der Alprechte auf verschiedene Schwierigkeiten, welche hauptsächlich auf die unterschiedlichen Strukturen der Alpkorporationen, Berggemeinden und Rechtsamegemeinden zurückzuführen sind. Über die Auswirkungen des ZGB und des diesbezüglichen Einführungsgesetzes gingen die Ansichten auseinander. Sobald sich aus der Anwendung des Steuerrechtes, welcher die zivilrechtlichen Verhältnisse notwendigerweise zugrunde liegen mußten, Folgen ergaben, welche der Korporation oder den Alpberechtigten nicht genehm waren, machten sie die besonderen Verhältnisse geltend, welche bei diesen Korporationen zu berücksichtigen wären. Dies führte auch zur bekannten Kontroverse über die Betrachtungsweise.

Die Besteuerung der Alprechte hat noch nach der Einführung des neuen Steuergesetzes vom Jahre 1944 [1] den Gemeindesteuerämtern wie der kantonalen Steuerverwaltung viel Arbeit gemacht. Die Steuerjustiz und die Steuerpraxis waren uneinheitlich und widersprechend, so daß die Lösungen im Einzelfall auf praktischem Weg gesucht werden mußten. Dies führte wiederum zu neuen Komplikationen und vor allem zu einer unerfreulichen Unsicherheit [2].

Namentlich die Frage, ob das, was der Alpberechtigte für sein Nutzungsrecht zu steuern hat, bei der Besteuerung der Alpkorporation in Abzug gebracht werden könne, führte zu Unstimmigkeiten zwischen dem Fiskus und den Steuerpflichtigen. Nicht nur die eigentlichen, also die selbständigen Alprechte, sondern auch andere Arten von Nutzungsrechten an Alpgrundstücken wurden in diese Kontroverse einbezogen.

Die zivilrechtlichen Verhältnisse sind indessen durch das EG zum ZGB klar geregelt worden [3]. Die Nutzungsrechte an Alpen, welche

---

[1] Gesetz vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern.

[2] Dieser Situation sind die Gerichtsentscheide BGE 73 I, S. 68 ff. und MBVN Bd. 44-45, Nr. 76, S. 186 ff. zu verdanken, welche namentlich im Zusammenhang mit der Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise näher berücksichtigt sind (vergl. 3. Kapitel).

[3] Vergl. besonders BE, EG zum ZGB Art. 20, Art. 104 und Art. 106.

Korporationseigentum sind, müssen ins sogenannte „Seybuch" eingetragen werden [4]. Man versteht darunter ein kraft kantonalen Rechtes analog zum Grundbuch geführtes Register, in dem alle Kuhrechte und sie betreffenden Eintragungen, Löschungen und Abänderungen vermerkt sind, sofern es sich um Kuhrechte an Alpen handelt, welche einer Korporation im Sinne von Art. 20 EG z ZGB gehören [5].

Für die Steuerbehörden ist dieses Seybuch von großem Wert, weil sie daraus ersehen können, wer Alprechte besitzt.

II. Die Besteuerung der Alprechte

1. Steuersubjekt und Steuerpflicht

Die öffentlich-rechtlichen, also uneigentlichen Alprechte sind der Steuerpflicht nur mit Bezug auf deren Ertrag unterworfen. Während also der an einer öffentlichen Alp Nutzungsberechtigte für das aus diesem Recht fließende Einkommen steuerpflichtig ist, bleibt er für dessen Vermögenswert steuerfrei [6].

Die Alprechte mit Pertinenzcharakter folgen dem Schicksal des herrschenden Grundstückes auch in der Besteuerung.

Die eigentlichen, also die privatrechtlichen, selbständigen und dauernden Alprechte unterstehen einer besonderen Regelung. Für geseyete Alpen und die daran bestehenden Alprechte gilt die Sonderbestimmung, daß dann, wenn nicht mehr als sechs Anteilhaber sind, diese Anteile als Miteigentum behandelt und dementsprechend besteuert werden können [7]. Nur in einem derartigen Falle wird die Alp nicht als solche auch noch besteuert. In diesem Zusammenhange treten oft Unklarheiten auf, wobei die kantonale Steuerverwaltung um Auskunft anzugehen ist [8].

Sind an einer Korporationsalp mehr als sechs Personen alpberechtigt, so werden deren Alprechte selbständig besteuert und die Alp selber ebenfalls.

Die Veranlagung erfolgt am Wohnsitz des Steuerpflichtigen [9].

2. Die Schätzung der Alprechte

Die Schätzungsbestimmungen sind ziemlich ausführlich und beziehen sich teils auf die Schätzung der ganzen Alpen, teils auf die Alprechte allein [10].

---

[4] Deswegen wurde die „Verordnung betreffend das Seybuch" vom 29. Dezember 1911 erlassen.

[5] § 1 und § 5 der Verordnung über das Seybuch.

[6] Vergl. Kellerhals, S. 55 (Komm. zu BE, StG Art. 49/1).

[7] Vergl. BE, EG zum ZGB Art. 106, Abs. 2.

[8] Vergl. Kellerhals, S. 35.

[9] Vergl. Kellerhals, S. 79.

[10] Vergl. „Bewertungsgrundlagen für landwirtschaftliche Betriebe und Waldungen" vom 24. Juni 1947.

Für landwirtschaftliche Grundstücke samt dem dazugehörigen Wald und den erforderlichen Gebäuden ist der Ertragswert maßgebend [11].

Für die Alpweiden und Vorsäßen des Oberlandes hat die kantonale Schätzungskommission ein Punktierverfahren aufgestellt. Darnach werden mit Punkten bewertet: Bodenqualität und Grasnarbe, Wege und andere Verkehrseinrichtungen, Oberflächengestaltung, Wasserversorgungsverhältnisse, Lawinen-, Erdrutsch-, Steinschlags- und Absturzgefahr, Niederschlags- und Windverhältnisse, Höhenlage, Exposition, Verteilung von Wald und Weide, Einfriedungen, Standort der Alpgebäude, spezielle Lasten, Absatz und Verkehrslage der Alpgrundstücke [12]. Der einer bestimmten Punktzahl entsprechende Ertragswert pro Kuhrecht ist nach einer Tabelle festgelegt [13]. Die Zahl der Kuhrechte ist mit dem der Tabelle entnommenen Wert pro Kuhrecht bei hundert Tagen Weidezeit und der durchschnittlichen Weidezeit in Tagen zu multiplizieren und durch hundert zu dividieren, woraus sich der Ertragswert der Weide ergibt. Die Gebäude sind separat, das Dürrfutter nach der Dürrfuttermethode zu berechnen [14].

Auf Grund des für die Kuheinheiten errechneten Wertes ist der Wert eines Alprechtes an der betreffenden Alp ebenfalls feststellbar. Die Anzahl oder Bruchteile der in einem Alprecht enthaltenen Kuheinheiten werden mit dem ermittelten Wert der Kuheinheiten multipliziert, woraus sich der Alprechtswert ergibt. Soweit ein Alprecht eine Kuheinheit umfaßt, ist dessen Wert demgemäß gleich jenem der Kuheinheit.

3. Autonome Gemeindesteuern

Bei der autonomen Gemeindesteuer handelt es sich um eine Besitzsteuer [15]. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit spielt hier an Stelle der rechtlichen eine überragende Rolle. Nicht die Personen, wohl aber bestimmte wirtschaftliche Interessen, welche der Gemeinde territorial unterstehen, sind erfaßbar. Man stellt auf den Ort der gelegenen Sache ab, und nicht auf den Wohnsitz des Berechtigten [16]. Eine Besteuerung hat deshalb für die Alprechte bei dieser Steuerart dort zu erfolgen, wo sie liegen, und eine Steuerausscheidung kommt gar nicht in Frage.

---

[11] Vergl. Kellerhals, S. 59 (Art. 54, Abs. 1 StG).
[12] Kaufmann, S. 144.
[13] Kaufmann, S. 153.
[14] Kaufmann, S. 143 und S. 157.
[15] Vergl. BE, StG Art. 215, und Kellerhals, S. 100 ff.
[16] Gygi, Die autonomen Gemeindesteuern im Kanton Bern, Diss. iur. Bern 1947, S. 91 ff.

§ 17 Graubünden

Der überwiegende Teil der bündnerischen Alpkorporationen ist öffentlich-rechtlicher Natur. Die am Grundeigentum privater Korporationen bestehenden Alprechte haben teilweise Pertinenzcharakter. Die eigentlichen, also die privaten, selbständigen Alprechte werden nicht beim Berechtigten besteuert. Es tritt somit keine wirtschaftliche Doppelbesteuerung ein, da nur die Korporation steuerpflichtig ist. Diese Regelung steht im Gegensatz zu jener des St. Gallischen Steuerrechtes, führt aber auf einfacherem Wege zu einer ebenfalls befriedigenden Lösung.

Trotzdem somit eine eigentliche Alprechtsbesteuerung entfällt, weist doch die steuerliche Behandlung aller mit den Alpen zusammenhängenden Werte bemerkenswerte Besonderheiten auf, welche erwähnenswert sind:

Das neue Steuergesetz datiert aus dem Jahre 1945, während einzelne Erlasse später entstanden [17].

Für die Taxation der Alpen, Weiden und Wälder [18] gilt das diesbezügliche großrätliche Regulativ [19]. Die Alpen gehören zum landwirtschaftlich genutzten Boden. Maßgebend ist deshalb der Ertragswert [20], denn aller landwirtschaftlich genutzte Boden wird nach dem Ertragswert eingeschätzt [21].

Da Ställe, Maiensäßhütten, Schermen usw. mit dem Boden, auf dem sie stehen, in steuerrechtlicher Hinsicht eine Einheit bilden, sofern sie außerhalb des Dorfrayons liegen und ausschließlich oder wenigstens vorwiegend landwirtschaftlich genutzt werden, unterliegen diese Bauten den gleichen Schätzungsregeln [22].

Der Ertragswert der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke wird auf Grund des zu 4 % kapitalisierten durchschnittlichen Ertrages der letzten zehn Jahre errechnet [23].

Für die Ermittlung des Ertragswertes einer Alp oder Weide gilt in Berücksichtigung der speziellen Verhältnisse der Normalstoß. Man versteht darunter die Weide für eine Kuh während hundert Tagen [24]. Der Wert der Talweiden wird auf Grund der Weidetage je nach Kuheinheiten ermittelt. In Art. 3 des Regulativs wird der

---

[17] Steuergesetz für den Kanton Graubünden, v. 16. Dezember 1945. Revid. am 30. März 1952.

[18] GR, VVO § 7.

[19] Regulativ für die Steuertaxation der Alpen, Weiden und Wälder, vom 25. November 1946.

[20] GR, StG Art. 14.

[21] GR, VVO § 14, Abs. 1.

[22] GR, VVO § 15, Abs. 1.

[23] GR, VVO § 16.

[24] GR, Regulativ, Art. 2, Abs. 1.

Futterbedarf aller alpfähigen Tiere vom Pferd bis zur Ziege nach diesem Normalstoß bemessen. Ein Pferd mit Fohlen benötigt demnach drei Stöße, während sich eine Ziege mit einem Achtelstoß begnügen muß.

Um die Anzahl der „Kuhweiden" (Stöße) einer Alp oder Weide festzustellen, werden alle Hilfsmittel herangezogen: Die Hirten- und Weidrödel, die Alplistenbücher usw. Sie alle müssen den Steuerbehörden zur Verfügung gestellt werden [25].

Da der Normalstoß der Berechnung des Gesamtwertes einer Alp zugrundeliegen soll, muß ihm ein fester Wert zugesprochen werden. In Verbindung mit § 16 VVO wird dieser Wert für den Normalstoß wie folgt ermittelt:

Bei Kuh- und Rinderalpen: Fr. 300.— bis Fr. 1 200.—,
Schaf- und Ziegenalpen: Fr. 100.— bis Fr. 200.— [26].

Die Wertunterschiede innerhalb der einzelnen Kategorien sind also sehr bedeutend.

Die Bewertungssumme dieser Alpen findet ihre Beschränkung darin, daß die Steuerbewertung je Normalstoß dessen Verkehrswert nicht übersteigen darf [27].

§ 18 Wallis

Im Wallis unterscheidet man Privatalpen, Geteilschaften, Genossenschaften, Gemeindealpen, Burgeralpen und Eigentumsalpen. Von diesen Rechtsverhältnissen muß ausgegangen werden, um die Kantons- und Gemeindesteuerverhältnisse abklären zu können.

Unter Privatalpen versteht man jene Alpen, welche Privatpersonen oder juristischen Personen gehören, ohne daß daran irgendwelche Nutzungsrechte Dritter bestehen. Für die Alprechtsbesteuerung fallen sie somit nicht in Betracht.

Als Geteilschaften gelten diejenigen Alpen, bei denen der Boden nach Alprechten [28] gemeinsam genutzt wird und jeder Anteilhaber aber seinen Viehstand selber besorgt und deshalb auf der Alp eigene Wirtschaftsgebäude besitzt.

Genossenschaftsalpen nennen sich jene Alpen, bei denen sowohl die Nutzung von Grund und Boden als auch der Betrieb der Sennerei auf genossenschaftlicher Grundlage durchgeführt werden.

Die Gemeindealpen gehören der politischen Gemeinde, und die Burgeralpen sind Eigentum der Burgerschaften.

---

[25] GR, Regulativ, Art. 4.
[26] GR, Regulativ, Art. 5, Abs. 1.
[27] GR, Regulativ, Art. 5, Abs. 2.
[28] Vergl. zum rechtlichen Charakter dieser Alprechte: Thilo E., Les droits d'alpage, SJZ 25, S. 58-60.

Die sogenannten Eigentumsalpen sind gewöhnlich Gemeindealpen, und das Bestoßungsrecht richtet sich nach der Fläche von Grund und Boden, welche ein Gemeindebürger auf dem Gebiete seiner Wohnsitzgemeinde besitzt. Von frei veräußerlichen Alprechten kann in diesem Falle nicht die Rede sein.

I. Kantonssteuern

Die Bodenschatzung des alpwirtschaftlich genutzten Grundbesitzes wird nach der Kuhrechtseinheit durchgeführt. Art. 14 und 18 des Finanzgesetzes von 1903 [29] setzen das Prinzip der Besteuerung der Grundstücke fest, und in Art. 11 des Gesetzes vom 24. November 1889 wird bestimmt, daß für die Katasterschatzung der Grundgüter dem Mittel des Verkehrs- und Ertragswertes Rechnung zu tragen ist. In Ausführung der Bestimmungen dieser Artikel wurde mit Dekret vom 24. Mai 1945 die letzte Revision der Katastertaxen vorgenommen. Auf Grund dieses Dekretes erließ der Große Rat ein Reglement unter dem Datum des 24. Mai 1945 betreffend die Revision der Katasterschatzungen.

Art. 8 dieses Dekretes [30] behandelt unter lit. b die Einschätzung der Alpen. Der Wert pro Kuhrecht wurde festgesetzt, indem man der Höhenlage, den Zufahrtmöglichkeiten, der mittleren Sömmerungsdauer und der eventuellen Holznutzung Rechnung trug. Die Katastertaxe pro Kuhrecht schwankt zwischen Fr. 100.— und Fr. 350.—. Sie wird also verhältnismäßig niedrig gehalten.

Nach Art. 35 des Finanzgesetzes von 1903, sowie gemäß Art. 3 des Finanzdekretes von 1921 [31] wird von den Alpen, wie von jedem anderen Vermögenswert, nur eine Vermögenssteuer, aber keine Einkommenssteuer erhoben.

Laut Art. 19 des Einschätzungsreglementes von 1936 ist die Alpgenossenschaft als solche allein Steuersubjekt, weshalb nicht jeder Anteilhaber für seine Alprechte, sondern nur die Alpgenossenschaft als solche veranlagt wird. Allerdings wird bei der Festsetzung des Steuerfußes für das Vermögen des einzelnen Anteilhabers dem Katasterwert der Kuhrechte, die er an einer Alpgenossenschaft oder Geteilschaft besitzt, Rechnung getragen.

Nach Art. 4 des Finanzdekretes von 1921 werden die landwirtschaftlichen Gebäulichkeiten nur zu zwei Dritteln des Katasterwertes veranlagt. Diese Bestimmung ist auf die Katasterschatzung der Alpgebäulichkeiten unter Einschluß der für das Alppersonal nötigen und von ihm benützten Wohnräume anwendbar.

---

[29] VS, Finanzgesetz vom 10. November 1903, Nr. 1835.

[30] VS, Dekret vom 24. Mai 1945, betreffend die Revision der Katastertaxen, Nr. 1846.

[31] Dekret vom 15. Januar 1921, Nr. 1838, welches das Finanzgesetz von 1903 und das Gesetz vom 19. Mai 1899 abändert und jenes vom 24. November 1900 aufhebt.

Grund und Boden haften nach Art. 41 des Finanzgesetzes von 1903 in erster Hypothek, welche jeder anderen Belastung vorgeht, für die Entrichtung der Grundsteuer [32].

II. Gemeindesteuern

Die Bestimmung der Katasterwerte erfolgt nach den gleichen Gesichtspunkten wie für die Kantonssteuern.

Art. 7 des Gesetzes über die Verteilung der Munizipallasten vom Jahre 1886 [33] regelt die Steuerhoheit der Gemeinden. Die Steuer der ersten Kategorie ist am Ort der gelegenen Sache, und die der zweiten Kategorie am Wohnort des Pflichtigen bzw. am Sitz der juristischen Person zu bezahlen. Jede Gemeinde des Wallis hat nämlich zwei Steueransätze, einen für die Steuern der ersten Kategorie und einen für die Steuern der zweiten Kategorie.

In Art. 56 des Finanzgesetzes von 1903 wird für die Besteuerung der Liegenschaften auf die Bestimmungen des Gesetzes von 1886 verwiesen.

Nach Art. 4 des Finanzdekretes von 1912 werden für die Gemeindesteuern die Gebäulichkeiten nur zu zwei Dritteln der Katastertaxe veranlagt. In vielen Fällen werden die Gemeinde- und Burgeralpen für die Gemeindesteuern gar nicht veranlagt, weil Gemeinde und Burgerschaft gemeinsame Rechnungsführung haben.

Trotzdem gemäß Art. 19 des Einschätzungsreglementes von 1936 ausschließlich die Genossenschaft, welche die Alp besitzt, steuerpflichtig ist, kommt es doch verschiedentlich vor, daß eine Aufteilung der Katastertaxe auf die „Geteilen" durch die Registerhalter vorgenommen wird, so daß die Alpgenossenschaft als solche nicht im Steuerregister verzeichnet ist. Daraus entsteht eine Besteuerung der Alprechte bei den Berechtigten für Einkommen und Vermögen, obwohl dies das Gesetz nicht will. Da aber in einem derartigen Falle umgekehrt die Korporation selber steuerfrei ausgeht, führt dies wenigstens nicht zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

---

[32] Vergl. die ähnliche Bestimmung im St. Gallischen Grundsteuerrecht (SG, StG Art. 133).

[33] VS, Gesetz vom 29. Wintermonat 1886 über die Verteilung der Munizipallasten und die öffentlichen Arbeiten in den Gemeinden, Nr. 1831.

§ 19 Die Innerschweizer Kantone

I. Uri

Das Eigentum an den Urner Alpen tritt in zwei Formen auf:

Einige wenige Alpen sind sogenannte Eigenalpen. Diese Eigenalpen besitzt der Älpler genau so wie der Talbauer seinen Talhof. Deshalb nennt man die Talgüter im Gegensatz zu den Eigenalpen „Bodenheimen". Alprechte gibt es hier also keine.

Eine überragende Bedeutung hat die Korporation Uri, denn der Kanton Uri weist die Eigenart auf, daß er ein „ungeteiltes Gemeinland" besitzt[34]. Die daran bestehenden Alprechte haben einen völlig eigenartigen Charakter. Wer ein solches Alprecht erstanden hat und besitzt, muß es nicht versteuern, weil für das Recht, im Gebiet der Korporation Uri zu alpen, der vorgeschriebene „Viehauflag" bezahlt werden muß. Lediglich die Gebäulichkeiten, welche auf den Allmendalpen (Korporationsalpen) stehen, und die auf Grund eines Baurechtes im Sinne von Art. 779 ZGB errichtet werden können, werden nach steueramtlicher Schätzung versteuert.

II. Schwyz

Im Kanton Schwyz herrschen die öffentlich-rechtlichen Körperschaften vor. Es sind das die Korporationen und Genossamen, welche Eigentümerinnen großer Grundstücke sind. So gehören beispielsweise in der Gemeinde Unteriberg zwei Drittel des gesamten land- und forstwirtschaftlich nutzbaren Bodens der Oberallmeindkorporation Schwyz und der Genossame Iberg. Diese Korporationsgüter sind unveräußerlich, und deren Nutzung ist an bestimmte Bedingungen geknüpft. Das Statut der Oberallmeindkorporation bestimmt in Art. 2 unter anderem: „Eigentümerin ist daher ausschließlich die gesamte Oberallmeindkorporation, während der einzelne Genosse nur Nutznießer ist." (Auffällig ist hier die Bezeichnung „Nutznießer" statt „Nutzungsberechtigter").[35]

Infolge dieser Korporationsstrukturen mit öffentlich-rechtlichem Charakter gibt es in Innerschwyz keine privaten Alprechte. Bei diesen Korporationen und Genossamen haben die Berechtigten, welche „Genossenbürger" genannt werden, bestimmte „Auftriebsrechte", d. h., sie haben das Recht, die Alp mit eigenem Vieh zu bestoßen. Diese Korporationen und Genossamen werden als Körperschaften, juristische Personen des kantonalen Rechtes, für Vermögen und Einkommen besteuert. Da diese Korporationen großen

---

[34] Vergl. Heusler, Gemeinland, S. 45.

[35] Betschart Paul, Die wirtschaftliche und finanzielle Lage einer Berggemeinde, Brugg, 1951, S. 4.

Grundbesitz haben, stellen ihre Steuerleistungen einen wesentlichen Bestandteil der kantonalen Steuereinkünfte dar [36].

Den Auftriebrechten fehlt die Selbständigkeit. Sie werden deshalb nicht als selbständige vermögenswerte Rechte behandelt und werden auch steuerlich nicht als Vermögen erfaßt.

Die Vermögenssteuer umfaßt die mobilen Aktiven und die Liegenschaften. Für die Einkommenssteuerberechnung ist die jeweilige Jahresabrechnung der Korporation maßgebend. Dabei werden allfällige Verbilligungen an die Genossenbürger und der ausbezahlte Barnutzen als Gewinnausschüttung betrachtet. Beim einzelnen Genossenbürger wird der Nutzen als Einkommen ebenfalls besteuert, während von einer vermögensmäßigen Erfassung des Rechtes als Genossenbürger, einen Nutzungsanteil beanspruchen zu können, Umgang genommen wird.

Neben diesen öffentlich-rechtlichen Korporationen und Genoßsamen gibt es in Außerschwyz, und zwar im Bezirk March, noch fünf sogenannte Klobenalpen [37]. Einzig bei ihnen wird hin und wieder von Alprechten gesprochen. Rechtlich sind die Auftriebsrechte an diesen Klobenalpen als Alprechte im eigentlichen Sinne des Wortes zu werten. Sie sind dauernd, selbständig und dinglicher Natur. Sie können gehandelt werden. Der Eigentümer wird im Grundbuch vorgemerkt.

Diese Klobenalpen werden kantonal für das Vermögen gesamthaft besteuert. Der einzelne Klobenbesitzer dagegen, also der Alpberechtigte [38], wird für das Einkommen besteuert.

Es besteht also ein wichtiger Unterschied zwischen der Besteuerung der Auftriebsrechte an den öffentlich-rechtlichen Genossenalpen und jener der privaten Klobenalpen und der daran bestehenden Klobenrechte: Die Klobenalpen sind im Gegensatz zu den öffentlich-rechtlichen Genossamen nicht einkommenssteuerpflichtig.

Für die Besteuerung der Korporationen und Genossamen finden die gleichen Besteuerungsgrundsätze Anwendung, wie sie für natürliche Personen Gültigkeit haben [39], ausgenommen die Bestimmung, daß bezahlte Steuern als abzugsberechtigte Unkosten gelten.

---

[36] Betschart, S. 17.

[37] Diese Rechtsverhältnisse sind dargestellt in: Schwander V., Überblick über Korporations- und Genossenschaftsverhältnisse des Bezirkes March, Zeitschrift für Schweizerische Statistik, 47, 1911.

[38] Vergl. Schwyzer Steuergesetz vom 23. August 1946, §§ 11, 13, 42.

[39] SZ, StG § 42.

III. Obwalden

Obwalden kennt keine besonderen Bestimmungen für die Besteuerung der Alprechte. Interessant sind aber immerhin die Rechtsverhältnisse an den Alpen [40] und das Punktierverfahren für die Alpbewertung.

Die Eigentumsverhältnisse an den Alpen sind kompliziert, obwohl es sich um ein kleines Kantonsgebiet handelt. Nicht selten erschwert die ungünstige rechtliche Struktur der Alpkorporationen sogar eine rationelle Bewirtschaftung der Alpen.

Mit Bezug auf die Eigentumsverhältnisse unterscheidet man:

Privatalpen, welche Eigentum einer einzigen — natürlichen oder juristischen — Person sind;

Miteigentumsalpen, welche durch einen einzelnen oder die verschiedenen Miteigentümer bewirtschaftet werden; Alprechte sind hier lediglich Miteigentumsanteile;

Die Korporationsalpen gehören öffentlich-rechtlichen Körperschaften, und die Bestoßung der Alp erfolgt an den meisten Orten durch die Korporationsbürger, wobei gelegentlich auf Korporationsboden Hütten und Ställe in Privatbesitz anzutreffen sind. Die Alprechte haben hier öffentlich-rechtlichen Charakter [41].

Die Genossenschaftsalpen sind nach obligationen-rechtlichen Grundsätzen organisiert. Die Ansprüche der Genossenschafter werden durch Anteilscheine festgelegt. Hier liegen selbständige Alprechte vor.

Zu den Alpen in gemischtem Besitz zählen alle Alpen, welche sich nicht in eine der vier vorgenannten Eigentumsformen einordnen lassen [42].

Die Umrechnung der Anteile (Alprechte) in Kuheinheiten und den entsprechenden Geldwert erfolgt nach einer besonderen Skala. Die Steuerveranlagung stellt auf den so ermittelten Wert ab.

Als Wehrsteuerwert galt bis zur Neuschätzung 90 % der kantonalen Schatzung [43]. — Sämtliche Grundstücke und die ihnen gleichgestellten Rechte wurden auf den 1. Januar 1951 neu geschätzt [44].

Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden samt den dazugehörigen Gebäuden, soweit diese ausschließlich oder doch wenigstens vorwiegend landwirtschaftlich genutzt werden, und sofern deren Preis bei einer Handänderung wesentlich nach

---

[40] Vergl. Hess, P. Ignaz: Die Entstehung der Korporationsrechte und Privatalpen in Unterwalden, 1945, Zeitschrift für Schweizerische Geschichte, Jg. 25, S. 320 ff.

[41] Vergl. Heusler, Gemeinland, S. 65 ff. und S. 103 ff.

[42] OW, Alpbewertung nach dem Punktierverfahren, (in Maschinenschrift, ohne Angabe des Autors) S. 7.

[43] Vergl. Revue, 1947 (2. Jg.) S. 230.

[44] Diese Neuschätzungen sind tatsächlich noch nicht überall durchgeführt.

dem landwirtschaftlichen Ertrag bemessen würde, zum Ertragswert besteuert [45]. Entsprechend werden Alpgrundstücke und die ihnen in der steuerlichen Behandlung gleichgestellten selbständigen Alpanteilsrechte nach dem Ertragswert geschätzt.

Die Schätzung der Alpen erfolgt dabei nach dem Punktierverfahren, welches die einzelnen Elemente, welche der Bewertung einer Alp zugrundeliegen können, zu erfassen gestattet:

Der einer bestimmten Punktzahl entsprechende Ertragswert pro Kuhesset bei einer Weidedauer von hundert Tagen kann der Tabelle, welche eigens dafür aufgestellt wurde, entnommen werden [46]. Die Zahl der Kuhesset (Kuheinheiten) ist mit dem Wert pro Kuheinheit (in concreto: zwischen Fr. 420.— und Fr. 900.—, ohne Gebäude) bei hundert Tagen und der durchschnittlichen Weidezeit zu multiplizieren. Dieses Produkt, dividiert durch hundert, ergibt den Wert der ganzen Weide.

Für Schmalviehalpen wird statt dessen nach dem Eindruck geurteilt. Die Ertragswerte schwanken hier pro Kuheinheit zwischen Fr. 50.— und Fr. 350.—.

Bei den Alpgebäuden gilt der zu 6 bis 8½ % kapitalisierte Mietzins.

Die Alpwaldungen sind im Ertragswert nicht inbegriffen. Sie werden durch die Forstorgane separat bewertet.

Sofern von den Alpen Heu oder Streue abgeführt wird, ist hiefür ein Zuschlag zum Ertragswert zu machen.

IV. Nidwalden

Es gibt in Nidwalden neun Alpgenossenschaften. Ohne staatlichen Einfluß — im Gegensatz zu anderen Korporationen — hat sich vor einem halben Jahrhundert bei den nidwaldischen Alpgenossenschaften eine große Umwandlung vollzogen. Deren acht haben sich untereinander mit einem Alpgesetz vereinigt, das sie sich selber auf der Jahresversammlung geben. Diese Jahresversammlung findet übrigens auf dem Rathaus statt: das ist das einzige Relikt aus der Zeit, da diese Korporationen öffentlich-rechtlich waren. Heute sind sie privatrechtlich [47].

Wie die Korporationen anderer Richtungen sind auch die Alpgenossenschaften zu Ende des vergangenen Jahrhunderts zu geldwirtschaftlichen Organisationen geworden, die jede Beziehungen zu den Talgütern, mit welchen sie ursprünglich eng verbunden waren, verloren haben. An Stelle der ehemaligen Alprechte mit Perti-

---

[45] OW, StG Art. 22, und VV Art. 8.
[46] Punktierverfahren, S. 9 ff.
[47] ZBl 47 (1946), S. 115 ff.

nenzcharakter traten die Alpigtitel. Für die Alprechte wurden Titel angefertigt, die gehandelt werden können wie andere Wertpapiere, von den Banken belehnt werden und Hausse und Baisse unterworfen sind. Diese Titel sind daher oft gar nicht mehr in den Händen von Bauern, sondern Eigentum von Rentnern. Glücklich ist diese Entwicklung nicht. Sie zeigt, wie weit der Selbständigkeitscharakter solcher Alprechte führen kann, wenn keine zweckdienlichen Einschränkungen bestehen.

Die Gemeinalpen des Kantons Nidwalden fallen nicht unter die gleichen Steuerbestimmungen wie die übrigen Genossenschaften und Gesellschaften [48].

Die Art der Besteuerung der Alpgenossenschaften bildet einen ausgesprochenen Sonderfall im kantonalen Steuerrecht, weil diese wie natürliche Personen veranlagt und besteuert werden: Bei den Gemeinalpen kann vom gesamten ermittelten Vermögen der Steuerwert der nicht im direkten Besitz der betreffenden Alpgenossenschaft befindlichen Hüttenrechte und Alpigtitel samt den allfälligen Schulden in Abzug gebracht werden [49]. Unter die Passiven fallen also auch die Schatzungswerte der in Händen Dritter sich befindlichen Alpigtitel (Genossenschaftsanteile). Steuerpflichtig ist folglich nur das verbleibende Genossenschaftsvermögen. Die Alpgenossenschaft ist im Ausmaß der an ihren Alpgrundstücken bestehenden Alprechte steuerfrei. Die Alpigtitel (Alprechte) werden beim Inhaber besteuert.

Die Grundstücke, einschließlich Alphütten und Hüttenrechte, sind nach der Güterschatzung zu versteuern. Alpigtitel der Gemeinalpen werden zum mittleren Verkehrswert eingeschätzt und besteuert [50].

§ 20 Glarus

Im Kanton Glarus sind die Alpen vorwiegend Eigentum der sogenannten Tagwen [51]. Nur wenige Alpen sind in Privatbesitz. Korporationsalpen, an welchen Alprechte bestehen könnten, gibt es keine.

---

[48] NW, Steuergesetz vom 24. April 1921 (mit Ergänzungen vom 28. April 1935 und vom 24. April 1938), § 10.

[49] NW, StG § 14.

[50] NW, StG § 13.

[51] Tagwen sind eine Art Bürgergemeinde. Es ist die erste glarnerische Form eines gemeindeartigen Gebildes, welche historisch erfaßbar ist. — Man vergleiche dazu: Stüssi R., Geschichte des glarnerischen Land- und Tagwenrechtes, Diss. Zürich, 1912.

Alpen in Privateigentum werden wie anderes Privateigentum besteuert. Sonderbestimmungen gibt es nicht für diese Vermögensobjekte.

Eine Alprechtsbesteuerung kennt der Kanton Glarus aus diesen Gründen nicht.

§ 21 Beide Appenzell

I. Appenzell Inner-Rhoden

Im geltenden Steuerrecht von Appenzell Inner-Rhoden sind keine besonderen Bestimmungen über die Besteuerung der Alprechte zu finden. In der Steuerpraxis sind dagegen Unterschiede zu jener des früheren Rechtes festzustellen.

Früher war ein Sechstel steuerfrei. Dieser steuerfreie Sechstel ist im neuen Steuerrecht weggefallen. Die Besteuerung der Alprechte erfolgt auf der gleichen Basis wie diejenige der Liegenschaften, denn die Alprechte werden wie Grundstücke behandelt.

Als Steuerwert gilt der Verkehrswert.

II. Appenzell Außer-Rhoden

In Appenzell Außer-Rhoden gibt es nur zwei Alpen, an welchen Alprechte bestehen, so daß die Verhältnisse nur in diesen beiden Fällen eine steuerliche Erfassung der Alprechte ermöglichen.

Es handelt sich dabei um die Genossenschaften Große Schwägalp und Kleine Schwägalp, beide mit Sitz in Hundwil. Grund und Boden, die Waldungen eingeschlossen, sind Eigentum der Genossenschaften. Die der Alpwirtschaft dienenden Gebäude sind dagegen Eigentum der einzelnen Alprechtsbesitzer.

Jedes Alprecht an diesen Genossenschaftsalpen umfaßt das Recht, in der Bewirtschaftungsperiode eine bestimmte Anzahl Stück Vieh zu alpen. Die einzelnen „Hüttenrechte" (Alprechte) erstrecken sich indessen auf ganz ungleich viele Kuhrechte. Sie können Gegenstand des freien Grundstückverkehrs bilden. Wo dies der Fall ist, wird der Wert auf Grund dessen bestimmt, was als Gegenwert für die entsprechenden Gebäude, das Nutzungsrecht an der Weide und einem Anteil an gewissen Einnahmeüberschüssen der Genossenschaftskasse für Holz, Streue usw. entsprechen könnte. Ein solcher Handel mit Alprechten ist allerdings selten geworden.

Wie man sieht, handelt es sich um sehr komplexe Nutzungsrechte, da zum Weiderecht auch der Anteil an Hütten, Streue und Holz, sowie am Gewinnüberschuß hinzukommt. Eigenartig ist, daß einzelne Gemeinden in großem Maße Alprechte besitzen. Die Gemeinden Urnäsch und Hundwil besitzen sogar die Mehrzahl derselben.

Die Steuergesetzgebung enthält keine besonderen Bestimmungen über die Besteuerung dieser Alprechte. Praktisch deckt sich diese mit den allgemeinen Regeln über die Besteuerung des Grundbesitzes, denn die Alprechte werden wie Grundeigentum behandelt.

Soweit die Alprechte Privateigentum sind — was allerdings hier der seltenere Fall ist — sind sie durch die Eigentümer in Hundwil zu versteuern, wobei der Wert, der für das einzelne Alprecht auf der Aktivseite angerechnet wird, durch die Grundstücksteuerschatzung bestimmt wird.

Der übrige Aufbau der Veranlagung richtet sich nach den Regeln des Systems der subjektiven Reinvermögenssteuer. Für die Alprechtseigentümer, welche nicht in Hundwil wohnhaft sind, wird eine interkommunale oder interkantonale Steuerausscheidung vorgenommen. Für die interkommunalen Steuerausscheidungen hat sich Appenzell Außer-Rhoden die Regeln zu eigen gemacht, welche gemäß bundesgerichtlicher Rechtsprechung für das interkantonale Verhältnis gelten.

Diese Grundsätze treffen auch auf das Einkommen zu, denn seit 1947 hat der Kanton die sogenannte allgemeine Einkommenssteuer mit ergänzender Vermögenssteuer.

§ 22 Freiburg

Alprechte, wie sie die deutsche Schweiz kennt, sind im Kanton Freiburg, der sprachlich und ethnisch germanische und romanische Elemente umfaßt, selten anzutreffen. Die meisten Alpen sind Eigentum von Landwirten, welche im Flachland ihren landwirtschaftlichen Betrieb haben, oder dann gehören sie sogenannten Alpgenossenschaften, welche teilweise mehr den Charakter von Viehzuchtgenossenschaften aufweisen.

Die privaten Alpen nutzt der Eigentümer entweder selber, indem er im Sommer einen Hirten anstellt und ihm seine Viehherde, welche auf die Alp geschickt wird, anvertraut, oder dann verpachtet er seine Alp, wobei dieser Pächter dafür zu sorgen hat, daß genügend Vieh auf diese Alp kommt, und daß ein tüchtiger Senn zum Rechten sieht. Bei der Besteuerung muß zwischen Einkommen und Vermögen dieser Alpen unterschieden werden.

Die Alpweiden, die darauf stehenden Alphütten miteinbegriffen, sind im Grundbuch mit der Vermessung eingetragen, ebenso die Schatzung. Die Katasterschatzung gilt als Grundlage für die Besteuerung. Von diesem Schatzungswert werden die Hypothekarschulden abgezogen. Der Saldo bildet das zu besteuernde Liegenschaftsvermögen. Findet ein Alpeigentümer, daß die Katasterschat-

zung zu hoch sei, kann er die Ertragswertschätzung verlangen. Diese wird nach der sogenannten Brugger-Methode durchgeführt.

Sofern der Bewirtschafter einer Alpweide keine Buchhaltung führt, wird für die Einkommensschätzung mit Mittelzahlen operiert, um das Einkommen festzustellen. Der Bewirtschafter hat aber auf dem Steuerzettel gemäß den dort gestellten Fragen genau anzuführen, wieviel Stück Vieh er gesömmert hat, und wie lange die Sömmerung dauerte. Jedes Stück Vieh muß nach Alter und Gattung genau angegeben werden, damit die Nutzung, welche durch diese Tiere erfolgte, in Rindereinheiten (Kuheinheiten) umgerechnet werden kann. Die Sömmerung dauert durchschnittlich 90 - 110 Tage. Deren Unterschiede sind im einzelnen Veranlagungsfalle zu berücksichtigen. Der Bewirtschafter, sei er Eigentümer oder Pächter, hat das Sömmerungsgeld anzugeben, welches er pro gesömmertes Tier erhält, wenn er fremdes Vieh auf seiner Alp hat. Bei dieser Methode handelt es sich also um eine solche, welche den besonderen Nutzungsverhältnissen Rechnung trägt.

Aus den verschiedenen Angaben wird das Bruttoeinkommen errechnet. Davon wird der Pachtzins, der Hirtenlohn und andere Spesen in Abzug gebracht. Was bleibt, ist der Reinertrag, welcher der Steuerveranlagung als Grundlage dient. Sofern der Eigentümer der Alp selbst Vieh auf seiner Alp sömmert, kommt kein Pachtzins, wohl aber die Hypothekarzinsen und die Kosten für den Unterhalt der Alpgebäude und anderer notwendigen Kunstbauten in Abzug.

Dasselbe Verfahren wird angewendet für die Alpgenossenschaften. Liegen Buchhaltungen vor, werden dieselben geprüft, und wenn sie als zutreffend erachtet werden, dienen sie als Berechnungsgrundlage. Auch in diesem Falle sind die Rindereinheiten feststellbar, doch haben sie nur für die Schätzung an sich, nicht aber für die Bestimmung eines besonderen Steuersubjektes eine Bedeutung, da solche Nutzungsrechte ihrer Seltenheit wegen nicht speziell besteuert werden. Diese Steuerordnung entspricht ungefähr jener des Wallis, wo ebenfalls der Nutzungsberechtigte nicht besteuert wird, sondern ausschließlich die Genossenschaft.

§ 23 Waadt

Die waadtländische Steuergesetzgebung kennt keine besonderen Bestimmungen für die Alprechtsbesteuerung, obwohl im Kantonsgebiet solche Alprechte, droits d'alpe, anzutreffen sind.

Interessant ist, daß die Steuerpraxis solche Alprechte einfach dem Miteigentum gleichgestellt und sie demgemäß wie Grundeigentum besteuert. Die Alprechte werden deshalb nicht besonders behandelt, sondern einfach mittels einer Fiktion in eine andere Kategorie von Steuerobjekten eingeordnet.

Diese Fiktion mag bei der Besteuerung zu einer einfachen und annehmbaren Lösung führen: die Alpgenossenschaft wird nicht besteuert, sondern die Anteilhaber nach Maßgabe ihrer Nutzungsrechte. Sie ruft aber immerhin rechtlichen Bedenken, denn derartig vereinfachende Fiktionen führen gerne in anderen Zusammenhängen zu Verwicklungen und Unklarheiten, vor allem aber zur Unsicherheit beim Volk.

§ 24 Tessin

Wie in Graubünden, Glarus und Freiburg ist auch im Tessin die Besteuerung der Alprechte nicht von größerer Bedeutung. Die Steuerpraxis auf diesem Gebiete ist sehr begrenzt, und irgendwelche Anstände haben sich aus der Alprechtsbesteuerung nie ergeben.

Die Rechtsverhältnisse an den tessinischen Alpen sind keineswegs als einheitlich zu betrachten. Sie können folgendermaßen zusammengefaßt werden:

Weiden in vollem und ausschließlichem Eigentum privater Personen, seien es natürliche oder juristische Personen (Bürgergemeinden, Korporationen);

Weiden, welche einer oder mehreren Korporationen zu Eigentum gehören, und woran das Nutzungsrecht von zwei oder mehr „boggie"[52] ausgeübt wird, und wo sich das Nutzungsrecht auf Weide und Wald auch außerhalb der Sömmerungszeit erstreckt[53];

Weiden, welche Eigentum einer einzigen Korporation sind, wo aber mehrere Alpen zusammen benützt werden: „pascolo sul fondo commune";

Weiderechte, welche von Mitgliedern der einen Korporation auf der Alp einer anderen errichtet sind.

D a z i o vergleicht die Rechtsnatur der tessinischen Alprechte mit der Nutznießung im Sinne von ZGB Art. 745, weil es ein volles (!) Nutzungsrecht an der Alp darstelle, soweit es nicht durch ein Reglement eingeschränkt sei[54]. Es ist aber nicht dem Nutznießungsrecht gleichzustellen, weil das Alprecht übertragbar ist, sei es durch Vertrag oder Erbfolge. Es ist zudem dauernd und selbständig, und ein usu frutto perpetuo widerspricht dem begrenzten usu frutto des ZGB. Das Nutznießungsrecht ist gemäß Art. 745 und 749 ZGB zeitlich durch den Tod des Berechtigten oder durch den Ablauf von hundert Jahren begrenzt, und zwar absolut. D a z i o stellt es auch in Vergleich mit der Grunddienstbarkeit, doch beruht das Alprecht

[52] boggie = Genossenschaft, Korporation.
[53] G ö s c h k e, S. 1.
[54] D a z i o, S. 107.

nicht auf einem Bedürfnis eines anderen Grundstückes, wie es Art. 730 ZGB für die Grunddienstbarkeiten erfordert. Die rechtlichen Verhältnisse weichen also von jenen der übrigen Schweiz nicht wesentlich ab.

Der Schätzung einer Alp wird die Gesamtheit der in ihrer „staggio" festgehaltenen Nutzungsrechte zugrundegelegt. Diese staggio ist ein Alprodel, in welchem Nutzung und Ertrag einer Alp verzeichnet sind. Die Nutzung wird nach Kuheinheiten, capi bovini, bemessen. Der tatsächliche Nutzen, die Ausübung des Weiderechtes, konkretisiert das Alprecht. Es hat demnach einen größeren oder kleineren Inhalt, je nach den Weidebedingungen, welche namentlich in den Weidereglementen festgehalten sind. Die Sömmerungsdauer beeinflußt den Wert dieser Rechte sehr stark.

Um die Besteuerung der Alp durchführen zu können, gilt auch im Tessin ein Verteilungsschlüssel, der auf das Kuhrecht — bemessen nach dem, was eine vacca da latte während einer Sömmerungszeit an Weide benötigt — abstellt. In diese Maßeinheit werden auch die Weiderechte für andere Tiere eingeordnet. Der Wert eines Kuhrechtes schwankt je nach der Alp zwischen Fr. 100.— und Fr. 400.—.

Der Ertrag des Kuhrechtes wird vom Nutzungsberechtigten versteuert. Das Alpvermögen wird nur dem Eigentümer zugerechnet. Die Alpkorporation ist folglich für ihr Eigentum vermögenssteuerpflichtig, der Alpberechtigte dagegen für sein Nutzungsrecht einkommenssteuerpflichtig [55].

[55] Dazio, S. 92.

Schlußwort

Bei der steuerlichen Erfassung der Alprechte muß vorerst zwischen den eigentlichen und den uneigentlichen Alprechten unterschieden werden. Ausgesondert werden müssen demnach alle jene uneigentlichen Alprechte, denen die Merkmale der Dauer und Selbständigkeit abgehen, und die folglich wie die übrigen Arten solcher Nutzungsrechte erfaßt werden müssen. Mit Bezug auf die eigentlichen Alprechte ist es möglich, daß ihnen die einschlägigen Bestimmungen im Steuerrechtssystem eine besondere Stellung zuweisen. Ist dies nicht der Fall, muß die Praxis eine angemessene Lösung im Rahmen des Gesetzes finden.

Eine materielle Sonderbehandlung ist nur für die eigentlichen Alprechte angebracht. Richtig ist zweifellos die Besteuerung der Alpkorporationen für das Vermögen, welches ihr Eigentum darstellt. Dagegen ist eine Einkommenssteuer nur im Verhältnis und im Ausmaß des der Alpkorporation selber zufallenden Nutzens möglich. Die Alpberechtigten anderseits sollen für ihre Alprechte besteuert werden. Da die eigentlichen Alprechte dank ihrer Eigenschaften der Dauer und Selbständigkeit nicht nur eine Nutzung auf Zusehen hin zulassen, sondern zugleich einen Vermögenswert darstellen, ist eine vermögensmäßige Besteuerung derselben neben der einkommensmäßigen möglich.

Soweit die Alpkorporation die Alpberechtigten als Mitglieder hat — was meistens der Fall ist — tritt eine gewisse wirtschaftliche Doppelbesteuerung ein, wenn bei der Alpkorporation und bei den Alpberechtigten zugleich eine Vermögenssteuer erhoben wird, obwohl das Substrat dasselbe ist.

In dieser Frage hat sich die Steuergesetzgebung und die Steuerpraxis der einzelnen Kantone verschiedener Lösungen bedient. Die einen Kantone besteuern nur die Korporationen, andere nur die Alpberechtigten. Wieder andere Kantone besteuern das Vermögen bei beiden, also bei der Alpkorporation und bei den Alpberechtigten. Einige Kantone wiederum haben die einzelnen Steuern, für Einkommen und Vermögen, ganz oder teilweise auf die beiden möglichen Steuersubjekte verteilt.